Crăciun SABĂU Irina DURAN

BAZELE CONTABILITĂȚII

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

SABĂU, CRĂCIUN
Bazele contabilității / Crăciun Sabău, Irina Duran. – Timişoara, Eurostampa, 2007
Bibliogr.
ISBN 978-973-687-618-9

I. Duran, Irina

657(075.8)

Editura Eurostampa
Timișoara, bd. Revoluției nr. 26
Tel./fax: 0256-204816
E-mail: edituraeurostampa@gmail.com

UNIVERSITATEA TIBISCUS TIMIŞOARA
Facultatea de Ştiinţe Economice

Prof. dr. Crăciun SABĂU
Asist. drd. Irina DURAN

BAZELE CONTABILITĂȚII

Note de curs pentru uzul studenților de la ÎFR

Editura Eurostampa
Timişoara 2007

CUPRINS

Prefață…………………………………………………………………… 7
TEMA I. INFORMAȚIA – PRODUS AL CONTABILITĂȚII………… 9
1.1 Informația - elementul principal al societății informaționale…. 9
1.2. Etaloanele informaționale………………………………… 11
1.3. Evidența operativă și economică…………………………… 11
1.4. Contabilitatea componentă de temelie a evidenței economice 12
Teste de evaluare…………………………………………………. 13
TEMA II: OBIECTUL DE STUDIU A CONTABILITĂȚII……………15
2.1. Patrimoniul – obiect de studiu a contabilității……………….. 15
2.2. Cheltuielile, veniturile şi rezultatele-obiect de studiu a contabilității…………………………………………………….. 17
Teste de evaluare…………………………………………………. 18
TEMA III. METODA CONTABILITĂȚII…………………………….. 20
3.1. Principiile teoretice fundamentale ale metodei contabilității…20
3.2. Procedeele practice ale metodei contabilității……………….. 21
3.3. Principiile contabile……………………………………….… 22
Teste de evaluare……………………………………………….... 23
TEMA IV. BILANȚUL CONTABIL…………………………….… 25
4.1. Noțiunea şi funcțiile bilanțului………………………………. 25
4.2. Tipurile de modificări ale bilanțului………………………… 27
Teste de evaluare……………………………………………….... 30
TEMA V. DOCUMENTELE CONTABILE………………………….. 32
5.1. Documentele justificative…………………………………… 32
5.2. Registrele contabile…………………………………………. 35
5.3. Situațiile financiare ale întreprinderii………………………. 38
Teste de evaluare………………………………………………… 39
TEMA VI. EVALUAREA ELEMENTELOR PATRIMONIALE……. 41
6.1. Noțiunea, principiile şi formele evaluării…………………… 41
6.2. Reguli de evaluare a patrimoniului………………………….. 43
6.3. Reevaluarea………………………………………………….. 45
Teste de evaluare…………………………………………………. 46
TEMA VII. CALCULAȚIA – PROCEDEU PRACTIC AL METODEI CONTABILITĂȚII…………………………………………………….. 49
7.1. Noțiunea, conținutul şi rolul calculației……………………... 49
7.2. Principiile şi felurile calculațiilor contabile…………………. 50
Teste de evaluare………………………………………………… 52
TEMA VIII. SISTEMUL DE CONTURI…………………………… 54
8.1. Conținutul şi funcțiile contului………………………………. 54
8.2. Forma grafică şi structura contului………………………….. 55
8.3. Regulile de funcționare a conturilor, dubla înregistrare şi analiza contabilă…………………………………………………….. 57
8.4. Formula şi articolul contabil………………………………… 58
8.5. Clasificarea şi simbolizarea conturilor………………………. 59
Teste de evaluare…………………………………………………. 60
TEMA IX. BALANȚA DE VERIFICARE A CONTURILOR……….. 64
9.1. Conținutul şi funcțiile balanței de verificare…………………64
9.2. Felurile şi formele balanțelor de verificare………………….. 65
9.3. Întocmirea balanței de verificare…………………………….. 67

Teste de evaluare………………………………………………… 68
TEMA X. INVENTARIEREA PATRIMONIULUI…………………… 71
10.1. Noțiunea, rolul şi felurile inventarierii…………………….. 71
10.2. Etapele inventarierii……………………………………..…. 72
Teste de evaluare………………………………………………… 74
TEMA XI. SITUAȚIILE FINANCIARE ALE ÎNTREPRINDERII…… 76
11.1. Lucrările premergătoare întocmirii situațiilor financiare…… 78
11.2. Forma, conținutul şi utilizatorii situațiilor financiare………. 83
11.3. Obiectivul situațiilor financiare şi retratarea acestora……… 83
Teste de evaluare…………………………………………………. 86
TEMA XII. PRINCIPALELE FORME DE CONTABILITATE……… 89
12.1. Procedurile de prelucrare a datelor contabile……………… 89
12.2. Forma de înregistrare pe jurnale……………………………..91
12.3. Forma de înregistrare maestru-şah…………………………. 93
12.4. Forma de înregistrare pe jurnal cartea-mare…………………94
12.5. Forma de înregistrare informatică…………………………. 96
Teste de evaluare………………………………………………… 96
TEMA XIII. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ÎNTREPRINDERILOR……... 98
13.1 Noțiune şi conținut………………………………………….. 98
13.2. Tipuri de contabilitate specifice întreprinderilor………….. 104
13.3. Perspectivele contabilității………………………………… 108
Teste de evaluare…………………………………………………109
MONOGRAFIE……………………………………………………… 111
PLANUL GENERAL DE CONTURI 113
BIBLIOGRAFIE…………………………………………………….. 125

PREFAȚĂ

În Roma antică, şefii de familie aveau obligația de a conduce un registru de venituri (încasări) şi cheltuieli (plăți) denumit Codex Rationum care, pe lângă faptul că reprezenta o probă în justiție constituia atât o evidență cronologică (Registru jurnal), cât şi sistematică (Cartea mare).

Începutul Evului mediu se caracterizează printr-o economie caracteristică domeniilor feudale. Fără a fi sistematizate, afacerile se consemnau într-un jurnal denumit Memorial, în ordinea producerii lor.

Treptat, se trece la contabilitate în partidă simplă, singurul cont ținut fiind „Casa”. Separat se ținea evidența creanțelor şi a datoriilor într-un memorial fără nicio legătură cu contabilitatea. În acest registru comerciantul înscria ceea ce avea de încasat şi de plătit.

Dezvoltarea relațiilor de credit a condus la introducerea în practica contabilă a conturilor de persoane (de terți), deschise pe numele terților (debitori şi creditori). Conturi de bunuri se utilizau sporadic ele având un rol secundar de măsurare, clasificare şi grupare.

Această contabilitate este condusă cu ajutorul registrului de încasări şi plăți, a celui de creanțe şi datorii fără nicio legătură între ele lipsind înregistrarea sistematică a mişcărilor patrimoniale.

În vederea soluționării inconsecvențelor, comercianții odată cu amplificarea relațiilor de schimb provoacă marea reformă a contabilității care a impus generalizarea dublei înregistrări de semne contrare. Astfel s-a renunțat la interpretarea tradițională a celor două părți a contului „Casa”, iar ulterior şi pentru celelalte conturi impersonale. În urma acestei schimbări plățile au fost trecute în coloana de credit iar încasările în debit.

Urmează apoi introducerea în contabilitate a conturilor de profit şi pierdere şi de capitaluri, iar mai apoi a bilanțului. Dubla înregistrare stă la baza dublei reprezentări a patrimoniului cu ajutorul bilanțului şi a dublei determinări a rezultatului (explicit în contul de rezultat şi implicit în bilanț).

Primul care a descris contabilitatea în partidă dublă a fost Luca Paciolo, călugăr şi matematician venețian. El nu este descoperitorul partidei duble, ci un bun popularizator al acesteia. Partida dublă a fost practicată şi înaintea apariției lucrării lui Paciolo „Summa di arithmetica, geometria proportioni et proportionalita”, de către comercianții din Veneția şi Florența.

Într-unul din capitolele lucrării „De scripturis” care conține scrierile contabile, Luca Paciolo arată că în lucrarea sa a fost ajutat de Leonardo da Vinci. Pictor, arhitect, sculptor şi inginer Leonardo da Vinci, prin intermediul lui Paciolo dezvăluie grija față de simetrie. Din aceleaşi rațiuni, ale partidei duble, decurge şi observația lui Paciolo că trebuie prezentate două tablouri de sinteză:

- bilanțul;
- contul de profit şi pierdere.

Partida dublă se deosebeşte de partida simplă (care ține conturile pe două coloane) prin următoarele trăsături:

- într-o contabilitate de evoluție înregistrarea oricărei operațiuni are loc în debitul unui cont şi în creditul altui cont;
- dubla reprezentare a patrimoniului şi dubla determinare a rezultatului cu ajutorul bilanțului respectiv a contului de profit şi pierdere este o consecință a dublei înregistrări;

- necesitatea creării unui sistem complex de conturi.

În urma dublei înregistrări se realizează o legătură între conturi numită corespondeța conturilor.

Este ştiut faptul că principiul partidei duble poate fi explicat în ceea ce priveşte aplicarea sa la nivelul conturilor prin prisma a două abordări bazate pe patrimoniu şi fluxuri.

TEMA I. INFORMAȚIA – PRODUS AL CONTABILITĂȚII

CONȚINUT

1.1. Informația - elementul principal al societății informaționale
1.2. Etaloanele informaționale
1.3. Evidența operativă şi economică
1.4. Contabilitatea componentă de temelie a evidenței economice

REZUMAT

Informația contabilă, pe lângă o utilizare internă de către management, este destinată utilizatorilor externi definiți de: investitorii de capital, bancherii, angajații, furnizorii, clienții, guvernul şi instituțiile sale precum şi publicul.

Relațiile delimitate şi evidențiate în contabilitate au o determinare obiectivă, iar faptul că ele apar la intersecția întreprinderii cu terții sunt divulgabile integral. Pornind de la această stare, contabilitatea este standardizată, se bazează pe norme privind producția, prezentarea şi utilizarea informațiilor contabile.

OBIECTIVE

- Observarea motivului datorită căruia informația este considerată produs al contabilităţii şi elementul principal al societății informaționale;
- Determinarea etaloanelor informaționale;
- Determinarea modului în care se face evidența operativă-economică;
- Cunoaşterea rolului contabilității în evidența economică

1.1. INFORMAȚIA - ELEMENTUL PRINCIPAL AL SOCIETĂȚII INFORMAȚIONALE

De-a lungul timpului informația a crescut din punct de vedere cantitativ şi calitativ, dar în special calitatea şi viteza de realizare şi circulație a informației.

Definiții

Sistemul informațional actual este structurat pe mai multe subsisteme şi anume: social, administrativ şi economic.

Sistemul informațional economic reprezintă un ansamblu organizat de informații economice complexe, care se obțin din prelucrarea datelor furnizate de anumite surse şi care surit necesare pentru organizarea, conducerea şi desfăşurarea activității economice[1].

Elementele sistemului informațional

Este format din următoarele elemente:

- sursele de date;
- prelucrarea datelor;
- ansamblul informațiilor complexe.

[1] D. Noyelle şi S. Westercamp, Cele trei componente ale unui sistem informațional, Informatique et gestion. Franța, pag. 43 - 49.

Necesitatea şi importanta informației economice constă şi este legată de conducerea activității economice la nivel macro şi microeconomic, mereu mai complexă.

Definiție

Informația economică reprezintă o comunicare sau un mesaj ce constituie elemente noi de cunoaştere a unor stări, a unor situații sau a condițiilor de manifestare a anumitor fenomene sau procese economice din trecut, prezent sau care se vor înfăptui în viitor, într-un anumit loc sau spațiu determinat.

Exprimarea informațiilor economice se face prin intermediul „datelor informaționale”, care au calitatea de purtători de informații, cu ajutorul cărora se pot reflecta sintetic şi sugestiv procesele, fenomenele şi faptele ce au avut loc în natură şi în societate. Suportul material format din mijloacele tehnice şi materiale care asigură conservarea, folosirea şi stocarea datelor se numesc „purtători de date”, cum sunt: documentele economice, diferite înscrisuri, situații economice, dischete, benzi magnetice, cartele şi benzi perforate, discuri magnetice, microfilme.

Criterii de clasificare

În funcție de ~~conținutul informațiilor economice~~, ele pot fi destinate:

- planificării,
- conducerii efective,
- controlului.

Având în vedere etaloanele informaționale folosite pentru exprimarea lor, informațiile economice pot fi:

- cantitative,
- valorice.

În funcție de complexitatea informației, acestea pot asigura:

- cunoaşterea generală de ansamblu a activităților desfăşurate care circulă la nivelul de sinteză, au caracter de informații sintetice,
- cunoaşterea detaliată a operațiunilor economice au caracterul de informații analitice.

În funcție de scopul utilizării informațiilor economice:

- sunt folosite în procesul de conducere, constituind grupa informațiilor de conducere sau dirijare,
- sunt destinate raportării către nivelele superioare constituind grupa informațiilor de raportare,
- urmăresc îndreptarea erorilor din activitatea economică, constituind grupa informațiilor de reglare.

După sursele de proveniență a informațiilor economice sunt constituite grupe de informații:

- cele care definesc activitățile viitoare formează grupa informațiilor de planificare-programare;
- cele care rezultă din documentele operative ale operațiilor economice formează grupa informațiilor operative;
- cele care reflectă operațiunile economice trecute în ordine cronologică formează grupa informațiilor contabile,
- cele care caracterizează volumul, structura şi dinamica fenomenelor şi proceselor economice formează grupa informațiilor statistice.

1.2. ETALOANELE INFORMAȚIONALE

Definiție

Etaloanele informaționale sunt o unitate de măsură tip, semnalată şi folosită la măsurarea, evaluarea şi exprimarea cifrică, cantitativă şi valorică a patrimoniului întreprinderilor.

Mentinerea etaloanelor informaționale se poate prezenta în două grupe mari: etaloane cantitative şi valorice.

Din aceasta grupă fac parte *etaloanele care servesc la măsurarea cifrică-cantitativă* şi anume:

- etalonul natural: kilogram, litru, tonă, bucată etc.;
- etalon natural convențional: cal putere, tonă-km, călător-km, ha-a-m;
- etalon timp: oră-muncă, zi-muncă;
- etalon cantitate complex: indicii bursei, cotațiile bursei, turații/oră, viteză/oră.

Etaloanele valorice au caracter universal, servind la măsurarea, exprimarea, însemnarea şi prezentarea într-o expresie unitară a celor mai variate obiecte, lucrări sau servicii, indiferent de proprietățile lor fizice şi chimice, folosind unitățile de măsură şi evaluare monetară, specifice fiecărei țări sau comunități de state: leu, dolar SUA, Euro, lira sterlină etc.

Datele informaționale, de la apariție până la valorificarea lor, trec prin mai multe etape operaționale care formează ciclul de prelucrare, ce poartă numele de „flux informațional economic”.

Itinerarul pe care îl parcurg informațiile de la emițător la utilizator, în trecerea lor prin diferite etape, faze, momente şi operații de prelucrare, formează circuitele informaționale.

Cele mai reprezentative surse sunt:

- planificarea economică;
- evidență economică, operativă, contabilă şi statistică;
- alte surse.

1.3. EVIDENȚA OPERATIVĂ ŞI ECONOMICĂ

Definiție

Înregistrează şi urmăreşte acele componente ale activității economico-sociale a căror cunoaştere prezintă o importanta imediată pentru organizarea şi conducerea activității. Ea mai poartă numele şi de evidență tehnico-operativă.

Caracteristici

Evidența operativă are următoarele caracteristici:

- reflectă o diversitate de fenomene şi procese economice;
- foloseşte toate tipurile de etaloane informaționale;
- conține atât informații de planificare, cât şi informații efective;
- nu are o metodologie unitară de prelucrare a datelor;
- foloseşte o diversitate de mijloace de lucru, cum ar fi: registrele, situațiile, tabele, grafice etc.;
- înregistrează, urmăreşte şi controlează, total sau parțial, anumite operații şi procese economice;
- reflectă unele operații necuprinse în obiectul celorlalte forme de evidență;
- se realizează de către lucrătorii diferitelor sectoare de activitate; a multe din aceste date sunt preluate de contabilitate şi statistică.

Cuprinde lucrările de conservare într-o anumită ordine, pe baza unor

principii stabilite, a diferitelor fenomene şi procese din natură şi societate, care se manifestă într-un anumit loc şi într-un anumit timp ,cu scopul de a obține informații necesare activității de conducere.

Obiective

Evidența economică este un sistem unitar de înregistrare, având de îndeplinit următoarele obiective :

- va opera informații pentru planificarea economică;
- va asigura urmărirea şi controlul îndeplinirii planurilor;
- va asigura păstrarea integrității patrimoniului;
- va permite determinarea costurilor.

Realizarea acestor obiective cere respectarea unor condiții esențiale:

- sa fie simplă;
- să fie clară;
- să fie precisă;
- să fie bine documentată;
- să aibă continuitate (să nu fie întreruptă);
- să fie promptă.

1.4. CONTABILITATEA COMPONENTĂ DE TEMELIE A EVIDENȚEI ECONOMICE

Contabilitatea în calitatea ei de componentă de bază a economiei, reflectă laturile activității economice patrimoniale din întreprinderi, care se exprimă în etalon monetar sau valoric.

Particularități

Pentru realizarea obiectivelor sale, contabilitatea trebuie să îndeplinească aceleaşi condiții ca şi evidența economică, deosebindu-se de aceasta prin următoarele **particularități**:

- contabilitatea înregistrează numai operații economice efectuate;
- înregistrarea operațiilor economice se face numai pe bază de documente;
- contabilitatea foloseşte în exclusivitate numai etalon monetar; celelalte etaloane le foloseşte numai complementar;
- contabilitatea are obiect program de cercetare, deosebit de celelalte ştiințe;
- are o metodă proprie de activitate sau de cercetare a obiectului.

Obiective

<u>*Obiectivul final al contabilității*</u> se înscrie în cadrul general al evidenței economice şi anume în cel de furnizor de informații pentru îndeplinirea următoarelor *obiective specifice* activității sale:

- conducerea, urmărirea şi controlul desfăşurării activității economice;
- planificarea economico-financiară a activității întreprinderii;
- păstrarea integrității valorice a patrimoniului întreprinderii.

Criterii de clasificare

Având în vedere <u>timpul, locul, modul şi nivelul ierarhic</u> în care se realizează lucrările contabile, contabilitatea este de două feluri:

- **Contabilitatea curentă** reflectă zilnic, pe bază de documente, existența, mişcarea şi transformarea elementelor patrimoniale, precum şi rezultatele economice ale activității desfăşurate.
- **Contabilitatea periodică** se realizează la sfârşitul perioadelor de gestiune, la nivele ierarhice superioare unei întreprinderi, constând din grupuri de întreprinderi, holdinguri, organe ierarhice

administrative ale puterii de stat (direcţii judeţene, departamente, ministere etc.) prin centralizarea datelor informaţionale din bilanţurile întreprinderilor de bază.

După sectorul economiei în care se organizează se deosebesc următoarele feluri de contabilitate:

- contabilitatea întreprinderilor economice;
- contabilitatea bugetară sau publică;
- contabilitatea bancară.

După concepţia de prezentare a obiectului contabilităţii, literatura şi practica contabilă au creat mai multe sisteme de contabilitate, care se pot grupa astfel:

- sistemul contabilităţii în partidă simplă;
- sistemul contabilităţii în partidă dublă.

Contabilitatea are **funcţia generală** proprie sistemului informaţional economic: de realizare a cunoaşterii activităţii economice, de furnizare a informaţiilor necesare procesului managerial pentru fundamentarea deciziilor pe toate treptele organizatorice ale întreprinderii şi ale economiei naţionale. Informaţiile contabile puse la dispoziţia conducerii, pe toate treptele ierarhice, îmbracă o formă specifică contabilităţii, fiind orientate în direcţia cunoaşterii eficienţei economice a utilizării resurselor materiale.

În sistemul informaţional economic, contabilitatea furnizează informaţii care au o pondere de peste 50% din totalul acestora, de o calitate şi precizie incontestabilă, ce reprezintă forţa probantă în justiţie.

Prin specificul său, contabilitatea asigură cunoaşterea eficienţei utilizării resurselor materiale şi umane, funcţie care nu se întâlneşte la nici una din componentele sistemului informaţional economic.

Întrebări de autocontrol:

1. Definiţi şi clasificaţi etaloanelor informaţionale.
2. Care sunt elementele definitorii ale sistemului informaţional?
3. Ce reprezintă evidenţa operativă şi economică?
4. Clasificaţi informaţiile economice.
5. Clasificaţi contabilitatea după sectorul economiei.
6. Care sunt caracteristicile evidenţei operative?
7. Care sunt obiectivele evidenţei operative?
8. Care sunt felurile de contabilitate în funcţie de timpul, locul, modul şi nivelul ierarhic.
9. Care sunt particularităţile contabilităţii faţă de evidenţa economică?
10. Care este obiectivul final şi cele specifice ale contabilităţii?

TESTE DE EVALUARE

Testul 1 de autoevaluare (timp estimat 25 min)

1. Etaloanele valorice fac parte din: a) etaloanele informaţionale; b) etaloanele monetare; c) etaloanele cifrice.

2. Care dintre următoarele grupuri de utilizatori sunt interesaţi cu precădere de informaţii privind stabilitatea şi profitabilitatea întreprinderii:

a) angajații; b) investitorii; c) furnizorii.

3. Contabilitatea curentă reflectă mişcarea şi transformarea elementelor patrimoniale: a) zilnic; b) săptămânal; c) lunar.

4. Contabilitatea foloseşte: a) în exclusivitate numai etalon monetar; b) etalon monetar şi alte etaloane; c) alte etaloane.

5. Informațiile statistice sunt: a) informații economice; b) informații de planificare-programare; c) informații contabile.

Notă: Fiecare întrebare este notată cu 20 de puncte.

Recomandări bibliografice

1. Teaciuc M., Sabău C., Caciuc L., Hațegan C., Bazele contabilității, Ediția a II a revizuită, Editura Eurostampa , Timişoara, 2001

2. Trif V., Bazele contabilității, Editura Risoprint, Cluj, 2001

3. Scutaru D., Contabilitate pentru începători, Editura Economică, Bucureşti, 1995

TEMA II: OBIECTUL DE STUDIU A CONTABILITĂȚII

CONȚINUT:

2.1. Patrimoniul – obiect de studiu a contabilităţii

2.2. Cheltuielile, veniturile şi rezultatele

REZUMAT

Obiectul de studiu al contabilităţii îl constituie patrimoniul, pe de o parte, şi cheltuielile efectuate, veniturile realizate şi rezultatele obţinute în urma utilizării patrimoniului, pe de altă parte.

OBIECTIVE

- Prezentarea unor noţiuni teoretice privind obiectul contabilităţii, în vederea cunoaşterii conţinutului şi structurii patrimoniului, a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor.

2.1. PATRIMONIUL – OBIECT DE STUDIU A CONTABILITĂŢII

Obiectul de studiu a contabilităţii îl constituie *situaţia patrimoniului* (volumul şi structura acestuia), *cheltuielile, veniturile şi rezultatele* obţinute în urma utilizării patrimoniului în activitatea întreprinderii.

Definiţie

Patrimoniul întreprinderii reprezintă totalitatea bunurilor economice de care aceasta dispune şi a surselor de procurare ale acestora. Situaţia la un moment dat a patrimoniului se regăseşte în *bilanţ*.

Definiţie

Bilanţul reprezintă un tablou sintetic a situaţiei patrimoniului unei întreprinderi, privit sub două aspecte, a bunurilor, drepturilor şi creanţelor de care aceasta dispune (activul), pe de o parte, şi a surselor de acoperire a activelor, obligaţiilor şi riscurilor asumate de către întreprindere (pasivul), pe de altă parte. Atât activul cât şi pasivul sunt structurate în cadrul bilanţului pe grupe, pentru a răspunde cât mai bine nevoilor de informare, analiză şi luare a deciziilor de către managementul întreprinderii. Astfel, activul este structurat în ordinea inversă a lichidităţii, adică a posibilităţii transformării în bani „lichizi", iar pasivul în ordinea inversă a exigibilităţii, adică a termenului scadent la plată.

Structura bilanţului

Structura activului cuprinde următoarele grupe principale: active imobilizate, active circulante şi cheltuieli în avans.

I. Activele imobilizate sunt bunurile de investiţii destinate a fi utilizate o perioadă îndelungată în activitatea întreprinderii şi se compun din:

1.1. Imobilizările necorporale (nemateriale) sunt acele imobilizări care nu îmbracă o formă materială concretă. Din această categorie fac parte: cheltuielile de constituire, cheltuielile de dezvoltare, concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile, fondul comercial şi alte imobilizări necorporale.

1.2. Imobilizările corporale cuprind: terenurile şi construcţiile; instalaţiile tehnice şi maşinile; alte instalaţii, utilaje şi mobilier, avansurile şi imobilizările corporale în curs.

1.3. Imobilizările financiare sunt reprezentate de unele titluri a căror posesie durabilă asigură realizarea unor venituri financiare sub forma dividendelor şi a dobânzilor, sau care permit exercitarea unui control asupra

societăţii emitente. Ele se prezintă sub formă de titluri de participare deţinute la societăţi din cadrul grupului şi din afara grupului, imobilizări financiare sub formă de interese de participare, alte titluri imobilizate şi creanţe imobilizate, alte creanţe şi acţiuni proprii.

II. Activele circulante cuprind valorile economice de consum şi de circulaţie, a căror lichiditate este de până la un an. Acestea sunt compuse din: stocuri şi producţie în curs de execuţie, creanţe, investiţii financiare pe termen scurt şi disponibilităţi băneşti.

2.1. Stocurile includ materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, producţia în curs de execuţie, produsele (produse finite, semifabricate şi produse reziduale), mărfurile, ambalajele şi avansurile pentru cumpărări de stocuri.

2.2. Creanţele constituie acea categorie de active circulante care se creează fie în procesul de schimb, numite şi creanţe comerciale, fie în relaţiile cu societăţile din cadrul grupului. De asemenea, se consideră creanţe sumele de încasat din interese de participare, precum şi aportul datorat de cei ce au subscris un capital social.

2.3. Investiţiile financiare pe termen scurt definesc *plasamentele,* formate din acţiunile cumpărate de la societăţile din cadrul grupului, acţiunile proprii răscumpărate (la valoarea lor nominală) şi alte investiţii financiare pe termen scurt (obligaţiuni şi alte titluri de plasament, efecte de încasat, efecte remise spre scontare).

2.4. Disponibilităţile băneşti existente în casă şi în conturile bancare.

III. Cheltuielile în avans sunt reprezentate de cheltuieli care nu pot fi încorporate în rezultatele exerciţiului curent şi care se "stochează" provizoriu urmând a influenţa rezultatele viitoare. Din categoria cheltuielilor în avans fac parte: cheltuielile privind reparaţiile capitale neprevăzute, reparaţiile curente şi reviziile tehnice şi alte cheltuieli în avans.

Structura pasivului este compusă din următoarele grupe principale: datorii pe termen mediu şi lung, provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, venituri în avans, capital şi rezerve, datorii pe termen scurt.

I. Datoriile pe termen mediu şi lung sunt acele datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an. Acestea sunt compuse, la rândul lor, din următoarele: împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni, creditele bancare pe termen lung, datoriile ce privesc imobilizările financiare.

II. Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli se constituie la finele exerciţiului financiar (adică la finele anului) pentru riscuri şi cheltuieli ce devin exigibile în exerciţiile următoare.

III. Veniturile în avans se compun din subvenţiile pentru investiţii şi veniturile înregistrate în avans.

IV. Capitalurile şi rezervele reprezintă finanţarea proprie a bunurilor economice aflate în circuitul economic întreprinderii. Acestea sunt compuse din: capitalul social, primele de capital, rezervele din reevaluare, rezervele (legale, pentru acţiuni proprii, statutare şi alte rezerve), rezultatul reportat şi rezultatul financiar.

V. Datoriile pe termen scurt sunt acele datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai scurtă de un an. Ele sunt formate în principal din: credite bancare pe termen scurt, împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni, avansuri încasate de la clienţi, datorii comerciale (furnizori), efecte de comerţ de plătit şi alte datorii (faţă de salariaţi, datorii fiscale).

2.2. CHELTUIELILE, VENITURILE ŞI REZULTATELE – OBIECT DE STUDIU A CONTABILITĂȚII

Cheltuielile, veniturile şi rezultatele reprezintă de asemeni obiectul de studiu al contabilității.

Privite din punct de vedere financiar, cheltuielile întreprinderii reprezintă sumele sau valorile plătite sau de plătit pentru consumurile, lucrările executate sau serviciile prestate de care beneficiază unitatea patrimonială, cheltuielile cu salariații, executarea unor obligații legale sau contractuale de care beneficiază întreprinderea.

Pentru determinarea rezultatului exercițiului financiar, în categoria cheltuielilor mai intră: amortizările şi provizioanele constituite, precum şi valoarea contabilă a activelor cedate, distruse sau dispărute.

Etape de constituire a cheltuielilor

În formarea cheltuielilor se derulează, de regulă, patru etape:

a) ***angajarea -*** intervine în momentul cumpărării unor bunuri, sau a efectuării unor lucrări şi prestări, unor servicii, când se creează obligația bănească de a le plăti furnizorilor. Uneori, aprovizionarea, de exemplu, poate să corespundă cu momentul plății (plata pe loc), alteori, plata se face ulterior consumului.

La consumurile ce nu presupun stocare (energie, apă, servicii prestate de terți) angajarea este simultan cu utilizarea lor, iar plata se face de regulă, ulterior, adică după efectuarea lucrării sau a prestării serviciilor:

b) ***plata -*** constă în achitarea unei sume de bani ca echivalent în cadrul relațiilor comerciale sau de transfer (fără echivalent) în cadrul relațiilor financiare. Astfel, plata unui furnizor reprezintă acordarea unui echivalent bănesc, iar achitarea unui impozit datorat un transfer fără echivalent;

c) ***consumul -*** este specific utilizării efective a bunurilor cu valoare economică în vederea satisfacerii unor nevoi ale unității patrimoniale (consum de carburanți pentru aprovizionare cu materiale, consum de materii prime pentru fabricarea unui produs, consum de materiale de natura obiectelor de inventar pentru exercitarea în bune condiții a activității de conducere şi gestionare a unității)

d) ***încorporarea -*** este o etapă strict contabilă, în cadrul căreia cheltuiala este decontată asupra rezultatului exercițiului. Nu toate cheltuielile iau naştere în urma parcurgerii acestor etape, unele dintre cheltuieli nu presupun o plată, ci sunt consecința unor reguli stabilite de metodologia contabilă. Aceste cheltuieli calculate sunt determinate de deprecierile ireversibile (amortizarea), şi de deprecierile reversibile (provizioane), pe care le suferă elementele patrimoniale.

Gruparea cheltuielilor

Cheltuielile se pot grupa în: cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare, cheltuieli excepționale, cheltuieli cu amortizările şi provizioanele şi cheltuielile cu impozitul pe profit.

Obținerea veniturilor

Veniturile reprezintă sumele încasate sau de încasat din: livrările de bunuri, executarea de lucrări, prestarea de servicii şi din avantajele pe care unitatea patrimonială a consimțit să le primească, la executarea unei obligații legale sau contractuale din partea terților. Tot în categoria venituri intră producția stocată, producția imobilizată, diminuarea sau anularea provizioanelor, prețul de vânzare al activelor cedate.

Gruparea veniturilor

Veniturile şi cheltuielile pot proveni din activitatea de exploatare, din activitatea financiară şi din activitate excepțională.

Determinarea profitului

Rezultatele obținute se obțin prin compararea veniturilor cu cheltuielile şi pot fi, profit, dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, sau pierdere, dacă veniturile sunt mai mici decât cheltuielile. Şi rezultatele pot proveni din activitatea de exploatare, din activitatea financiară şi din activitatea excepțională.

Întrebări de autocontrol:

1. Definiți noțiunea de obiect al contabilității şi cea de patrimoniu.
2. Care sunt principalele componente ale activelor?
3. Care sunt principalele componente ale pasivelor?
4. Ce înțelegeți prin venituri, cheltuieli şi rezultate financiare ca obiect de studiu a contabilității?

Probleme pentru activitatea de seminar:

1. Se dau următoarele elemente patrimoniale extrase din bilanțul unei întreprinderi: capital social, rezerve, imobilizări necorporale, disponibilități băneşti, imobilizări corporale, credite bancare pe termen lung, credite bancare pe termen scurt, stocuri, investiții financiare pe termen lung, furnizori, clienți, investiții financiare pe termen scurt, alte datorii pe termen scurt. Se cere să se ordoneze acestea pe active şi pasive.

2. Conform datelor extrase din Contul de profit şi pierdere cheltuielile de exploatare sunt de 20 milioane lei, cheltuielile financiare 5 milioane lei, cheltuielile excepționale 10 milioane lei, veniturile din exploatare 27 milioane lei, veniturile financiare 2 milioane lei, iar veniturile excepționale 4 milioane lei. Să se determine rezultatele financiare ale întreprinderii.

TESTE DE EVALUARE

Testul 1 de autoevaluare (timp estimat 45 minute)

1. Obiectul contabilității îl constituie studierea: a) structurii organizatorice a întreprinderii; b) eficienței activității economice; c) patrimoniului întreprinderii, a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor obținute.

2. Patrimoniul întreprinderii este reflectat în: a) Contul de profit şi pierdere; b) Bilanț; c) Notele explicative.

3. Principalele componente ale activelor sunt: a) activele imobilizate, activele circulante şi cheltuielile în avans; b) capitalul social, activele imobilizate şi activele circulante; c) activele imobilizate, capitalul social şi rezervele.

4. Activele imobilizate sunt grupate în: a) imobilizări necorporale, imobilizări certe şi imobilizări incerte; b) imobilizări corporale, imobilizări financiare şi disponibilități băneşti; c) imobilizări necorporale, imobilizări corporale şi imobilizări financiare.

5. Activele circulante sunt compuse din: a) stocuri, investiții financiare pe termen scurt, creanțe şi disponibilități băneşti; b) stocuri, rezerve, furnizori şi creanțe; c) stocuri, creanțe, disponibilități băneşti şi furnizori.

6. Principalele componente ale pasivului sunt: a) datorii pe termen mediu şi lung, capital şi rezerve, investiții financiare pe termen scurt; provizioane pentru riscuri şi cheltuieli şi datorii pe termen scurt; b) datorii pe termen mediu şi lung, provizioane pentru riscuri şi cheltuieli capital şi

rezerve, creditori; c)datorii pe termen mediu şi lung, provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, venituri în avans, capitaluri şi rezerve, datorii pe termen scurt.

7. Capitalurile şi rezervele cuprind următoarele elemente patrimoniale: a)capitalul social, primele de capital, rezervele din reevaluare, rezervele, rezultatul reportat şi rezultatul financiar; b) capitalul social, veniturile din subvenţii, rezervele, rezultatele financiare şi investiţiile financiare; c) capitalul social, primele de capital, furnizorii, clienţii şi rezervele.

8. Veniturile şi cheltuielile pot proveni din activitatea: a) de exploatare, de aprovizionare şi financiară; b) de exploatare, financiară şi de desfacere; c) de exploatare, financiară şi excepţională.

9. Dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile întreprinderea obţine: a) profit; b) pierdere; c) subvenţii.

10. Dacă cheltuielile sunt mai mari decât veniturile întreprinderea obţine: a) subvenţii; b) profit; c) pierdere.

Testul 2 de autoevaluare (timp estimat 25 minute):

1. Pentru că are obiect de studiu şi metodă proprie contabilitatea este: a) o disciplină ştiinţifică; b) o disciplină de evidenţă; c) un mijloc de cunoaştere.

2. Obiectul contabilităţii constă în: a) reflectarea cantitativă a existenţei şi a mişcării elementelor; b) reflectarea cantitativ-valorică a existenţei şi a mişcărilor elementelor patrimoniului; c) reflectarea valorică a existenţei şi a mişcărilor elementelor patrimoniului.

3. Profitul unei activităţi reprezintă: a) relaţie ce exprimă depăşirea cheltuielilor asupra veniturilor (Ch>V); b) relaţie ce exprimă egalitatea cheltuielilor şi a veniturilor (Ch=V); c) relaţie ce exprimă depăşirea veniturilor asupra cheltuielilor (Ch<V).

4. Activele cuprind: a) active imobilizate şi pasive circulante; b) pasive imobilizate şi active circulante; c) active imobilizate şi active circulante.

5. Pasivele reprezintă: a) creanţe; b) obligaţii; c) drepturi.

6. Care este legătura dintre cele două laturi principale ale obiectului contabilităţii, patrimoniul întreprinderii, pe de o parte, şi cheltuielile, veniturile şi rezultatele obţinute, pe de altă parte?

7. De ce activele imobilizate sunt ordonate în cadrul activului bilanţului înaintea activelor circulante?

8. Care este explicaţia denumirii celor două aspecte ale patrimoniului activ şi respectiv, pasiv?

9. De ce cheltuielile în avans sunt active iar veniturile în avans pasive?

10. De ce investiţiile financiare pe termen scurt sunt active circulante şi nu active imobilizate?

Notă: Fiecare întrebare este notată cu 20 de puncte.

Recomandări bibliografice

1. Teaciuc M., Sabău C., Caciuc L., Haţegan C., Bazele contabilităţii, Ediţia a II-a revizuită, Editura Eurostampa, Timişoara, 2001, p. 16-32.

2. Scutaru D., Contabilitate pentru începători, Editura Economică, Bucureşti, 1995

TEMA III. METODA CONTABILITĂȚII

CONȚINUT

3.1. Principiile teoretice fundamentale ale metodei contabilității

3.2. Procedeele practice ale metodei contabilității

3.3. Principiile contabile

REZUMAT

Metoda contabilității se bazează pe trei principii teoretice fundamentale, şi anume: principiul dublei reprezentări a patrimoniului în cadrul bilanțului; principiul dublei înregistrări a operațiilor economice în contabilitate; principiul calculelor periodice de sinteză.

Pentru aplicarea acestor principii teoretice fundamentale contabilitatea utilizează şapte procedee practice: documentele; evaluarea; calculația; contul; balanța de verificare; inventarierea; bilanțul.

Pentru o reflectare fidelă a situației patrimoniului evaluarea posturilor cuprinse în situațiile financiare trebuie efectuată ținând cont de o serie de principii contabile.

OBIECTIVE:

- Prezentarea şi cunoaşterea conținutului metodei contabilității şi a principiilor teoretice ale acesteia.
- Înțelegerea metodelor utilizate de către contabilitate pentru a reflecta situația patrimoniului şi a schimbărilor petrecute în volumul şi structura acestuia, datorită operațiilor economice.

3.1. PRINCIPIILE TEORETICE FUNDAMENTALE ALE METODEI CONTABILITĂȚII

Principiile fundamentale

Metoda contabilității se bazează pe respectarea unor principii teoretice fundamentale, şi anume:

- *principiul dublei reprezentări a patrimoniului* în contabilitate, sub forma bunurilor economice şi a drepturilor de care întreprinderea dispune (activul), pe de o parte, şi sub forma surselor de procurare a bunurilor şi a obligațiilor întreprinderii (pasivul), pe de altă parte;

- *principiul dublei înregistrări*, conform căruia orice operație economică se înregistrează în cel puțin două conturi, respectiv în debitul unui cont şi în creditul altui cont;

- *principiul calculelor periodice de sinteză*, care se referă la întocmirea periodică a balanței de verificare, iar la finele exercițiului financiar a bilanțului.

3.2. PROCEDEELE PRACTICE ALE METODEI CONTABILITĂŢII

Principiile teoretice ale contabilităţii îşi găsesc aplicare şi concretizare prin utilizarea unor procedee practice. Prin procedeu se înţelege, un anumit fel de a acţiona, un mod de executare a unei operaţii, de efectuarea unei lucrări, sau de aplicarea în practică a unei idei.

Procedeele practice

Procedeele practice ale contabilităţii sunt: documentele; evaluarea; calculaţia; contul; balanţa de verificare; inventarierea; bilanţul.

- *Documentele* în care se înregistrează fiecare operaţie în parte sunt denumite documente contabile sau justificative. Conform legislaţiei în vigoare din ţara noastră (art. 6, aliniatul 1 din Legea contabilităţii), orice operaţie ce afectează patrimoniul unei unităţi economice, trebuie consemnată în momentul producerii ei, într-un act scris, care devine apoi un document pe baza căruia se justifică atât efectuarea respectivei operaţii economice, cât şi înregistrarea operaţiei în contabilitate.[2]

- *Evaluarea* constă în exprimarea elementelor patrimoniale în unităţi valorice, cu ajutorul preţurilor şi a tarifelor.

- *Calculaţia* constituie procedeul prin care se determină cu exactitate valoarea elementelor patrimoniale şi a operaţiilor economice la care acestea sunt supuse. Ea serveşte la calculaţia costurilor, a veniturilor şi a rezultatelor, pe de o parte, dar şi la efectuarea unor serii de calcule, începând de la întocmirea documentelor primare şi până la elaborarea situaţiilor financiare anuale.

- *Contul* ţine evidenţa (socoteala) fiecărui element patrimonial, reflectând existenţa şi mişcarea acestuia pe tot parcursul anului.

- *Balanţa de verificare*, reprezintă procedeul prin care se centralizează şi se verifică exactitatea şi corectitudinea înregistrărilor în contabilitate. Ea oferă posibilitatea verificării dublei înregistrări, datele ei stând apoi la baza întocmirii bilanţului anual.

- *Inventarierea* are ca scop stabilirea situaţiei reale a patrimoniului întreprinderii, prin intermediul ei punându-se de acord situaţia scriptică din conturile contabilităţii curente cu situaţia reală de pe teren.

- *Bilanţul contabil* asigură sintetizarea şi generalizarea datelor cu privire la situaţia patrimoniului la un moment sub un dublu aspect, asigurând astfel principiul dublei reprezentări.

Între principiile teoretice şi procedeele practice ale metodei contabilităţii există o strânsă legătură. Astfel, fiecare operaţie economică este consemnată într-un *document justificativ*, care se *evaluează*, se *calculează*, după care se înregistrează în *conturi* respectând *principiul dublei înregistrări*. Periodic înregistrările din conturi sunt centralizate şi verificate cu ajutorul *balanţei de verificare*, ca o expresie a *principiului calculelor periodice de sinteză*. La finele exerciţiului financiar situaţia scriptică din conturi este pusă de acord cu realitatea de pe teren cu ajutorul *inventarierii*, după care se întocmeşte *bilanţul*, ca o expresie sintetică a *dublei reprezentări a patrimoniului în contabilitate* (activ şi pasiv) şi totodată, ca o reflectare a *principiului calculelor periodice de sinteză.*

---

[2] *** Legea contabilităţii nr. 82 din 24 decembrie 1991, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 48 din 27 dec. 1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 48 din 14 ianuarie 2005.

3.3. PRINCIPIILE CONTABILE

Principiile contabile

Pentru organizarea şi conducerea contabilităţii în condiţiile integrării europene şi a alinierii la Standardele Internaţionale de Contabilitate, legislaţia din ţara noastră prevede respectarea următoarelor principii: principiul continuităţii activităţii; principiul permanenţei metodelor; principiul prudenţei; principiul independenţei exerciţiului; principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv; principiul intangibilităţii; principiul necompensării; principiul prevalenţei economicului asupra juridicului; principiul pragului de semnificaţie.[3]

- *Principiul continuităţii activităţii*, care presupune că întreprinderea îşi continuă activitatea în mod normal într-un viitor previzibil, fără întreruperea sau reducerea semnificativă a acesteia. În cazul în care situaţiile financiare nu sunt întocmite pe baza principiului continuităţii, această informaţie se prezintă în notele explicative, împreună cu explicaţiile privind modul de întocmire a situaţiei financiare respective şi motivele care au stat la baza deciziei conform căreia întreprinderea nu îşi mai poate continua activitatea.

- *Principiul permanenţei metodelor* presupune continuitate în privinţa aplicării regulilor şi procedeelor contabile, asigurând comparabilitatea în timp a informaţiilor contabile. Modificările politicii contabile sunt permise numai dacă sunt cerute de lege, de un standard contabil sau dacă au ca rezultat informaţii mai relevante sau mai credibile referitoare la operaţiunile întreprinderii. Eventualele modificări ale politicii contabile trebuie menţionate în notele explicative, pentru ca utilizatorii să poată aprecia: dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat; efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei şi tendinţa reală a rezultatelor activităţii întreprinderii.

- *Principiul prudenţei*, potrivit căruia nu este admisă supraevaluarea elementelor patrimoniale de activ şi a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv şi a cheltuielilor. Pentru ca valoarea fiecărui să fie determinată pe baza acestui principiu se vor urmări următoarele aspecte: a) se vor lua în considerare numai profiturile recunoscute până la data încheierii exerciţiului financiar; b) se va ţine seama de toate obligaţiile previzibile şi de pierderile potenţiale care au luat naştere în cursul exerciţiului financiar încheiat sau pe parcursul unui exerciţiu anterior, chiar dacă aceste obligaţii sau pierderi apar între data încheierii exerciţiului şi data întocmirii bilanţului; c) se va ţine seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor, chiar dacă rezultatul financiar este profit sau pierdere.

- *Principiul independenţei exerciţiului* impune luarea în considerare a tuturor veniturilor şi cheltuielilor corespunzătoare exerciţiului financiar pentru care se întocmesc documentele de raportare, fără a se ţine seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăţilor.

- *Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv*, conform căruia acolo unde o poziţie însumează mai multe elemente patrimoniale, aceasta se va determina prin luarea în consideraţie a tuturor elementelor ce o compun, separat pentru cele de activ de cele de pasiv;

- *Principiul intangibilităţii*, potrivit căruia bilanţul de deschidere al unui exerciţiu, trebuie să corespundă cu bilanţul de închidere al exerciţiului

[3] *** Reglementări contabile pentru agenţii economici, Ministerul Finanţelor, Editura Economică, Bucureşti 2002, p. 39-40.

financiar precedent (cu excepția corecțiilor impuse de aplicarea IAS 8).

- *Principiul necompensării,* conform căruia valorile elementelor ce reprezintă active nu pot fi compensate cu valorile elementelor ce reprezintă pasive, respectiv veniturile cu cheltuielile, cu excepția compensărilor între active şi pasive admise de Standardele Internaționale de Contabilitate.

- *Principiul prevalenței economicului asupra juridicului,* potrivit căruia informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte realitatea economică a operațiunilor, nu numai forma lor juridică;

- *Principiul pragului de semnificație,* conform căruia orice element care are o valoare semnificativă trebuie evidențiat separat în situațiile de sinteză contabilă, iar elementele cu valori nesemnificative care nu au aceeaşi natură sau funcții similare, vor fi însumate, nefiind necesară prezentarea lor separată.

Întrebări de autocontrol:

1. Care sunt principiile teoretice fundamentale ale metodei contabilității?
2. Enumerați procedeele practice ale metodei contabilității.
3. Descrieți legătura dintre principiile teoretice şi procedeele practice ale metodei contabilității.
4. Enumerați principiile teoretice ale contabilității.

TESTE DE EVALUARE

Testul 1 de autoevaluare (timp estimat: 30 minute):

1. Principiile teoretice fundamentale ale metodei contabilității sunt: a) dubla reprezentare a patrimoniului în contabilitate, dubla înregistrare şi calculele periodice de sinteză; b) continuitatea activității, evaluarea şi dubla înregistrare; c) dubla reprezentare, calculația şi inventarierea.
2. Procedeele practice ale metodei contabilității sunt: a) documentele, dubla înregistrare, evaluarea, calculația, contul, inventarierea şi bilanțul; b) documentele, evaluarea, calculația, contul, balanța de verificare, inventarierea şi bilanțul; c) documentele, evaluarea, contul, balanța de verificare, dubla reprezentare, inventarierea şi bilanțul.
3. Balanța de verificare se întocmeşte: a) anual; b) trimestrial; c) lunar.
4. Principiul intangibilității presupune că: a) bilanțul de deschidere a unui exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere a exercițiului precedent; b) bilanțul trebuie să corespundă cu balanța de verificare; c) bilanțul nu poate fi modificat în timpul anului.
5. Principiul necompensării presupune că: a) stocurile inițiale nu pot fi compensate cu stocurile finale; b) elementele de activ şi pasiv trebuie evaluate separat; c) valorile ce reprezintă active nu pot fi compensate cu cele care reprezintă pasive şi nici cheltuielile cu veniturile.

Notă: Fiecare întrebare este notată cu 20 de puncte.

Testul 2 de autoevaluare: (timp estimat 30 minute)

1. Dubla înregistrare reprezintă: a) un procedeu practic al metodei contabilității; b) un principiu teoretic fundamental al metodei contabilității; c) un principiu teoretic al contabilității.

2. Balanța de verificare reprezintă: a) un procedeu practic al metodei contabilității; a) un principiu teoretic fundamental al metodei contabilității; c) un principiu teoretic al contabilității.

3. Bilanțul prezintă patrimoniul sub un dublu aspect, ca o expresie a respectării principiului: a) dublei înregistrări; b) dublei reprezentări; c) calculelor periodice de sinteză.

4. Principiul continuității activității reprezintă: a) un procedeu practic al metodei contabilității; a) un principiu teoretic fundamental al metodei contabilității; c) un principiu teoretic al contabilității.

5. Balanța de verificare este o reflectare a principiului: a) dublei înregistrări; b) dublei reprezentări; c) calculelor periodice de sinteză.

~~Notă:~~ Fiecare întrebare este notată cu 20 de puncte.

Recomandări bibliografice:

1. Teaciuc M., ș.a., Bazele contabilității, p. 33-38.
2. Legea contabilității nr. 82 din 24 decembrie 1991, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 48 din 27 dec. 1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 48 din 14 ianuarie 2005.
3. Reglementări contabile pentru agenții economici, Ministerul Finanțelor, Editura Economică, București 2002, p. 39-40.

TEMA IV. BILANȚUL CONTABIL

CONȚINUT:

4.1. Noțiunea şi funcțiile bilanțului

4.2. Tipurile de modificări ale bilanțului

REZUMAT

Bilanțul reprezintă un model privind situația patrimoniului. Structura sa respectă principiul dublei reprezentări a patrimoniului, adică sub forma activelor şi a pasivelor.

Datorită operațiilor economice la care sunt supuse elementele patrimoniale, bilanțul suferă o serie de modificări, atât în structura sa, cât şi în volum.

OBIECTIVE:

- Cunoaşterea modului de prezentare a bilanțului.
- Funcțiile pe care le îndeplineşte bilanțul în cadrul întreprinderii.
- Modificările volumului şi structurii patrimoniului sub influența operațiilor economice.

4.1. NOȚIUNEA ŞI FUNCȚIILE BILANȚULUI

Termenul e bilanț vine de la cuvântul italienesc "bilancia", care la rândul lui are la origine două cuvinte din limba latină "bi" şi "lanx", adică două talere, simbolizând o balanță cu două talere în poziție de echilibru. Într-unul din talere apare valoarea activelor, în celălalt valoarea pasivelor.

Definiția contabilă

Din punct de vedere contabil, bilanțul este definit ca procedeul principal şi caracteristic de generalizare (de exprimare valorică) la un moment dat a informațiilor ce privesc elementele patrimoniale, în dubla lor ipostază, de active şi pasive.

Componența activului şi pasivului

Ca instrument practic bilanțul a fost conceput să aibă două părți distincte şi anume, o parte pentru a prezenta existențele de active la un moment dat, care se numeşte activ, şi cealaltă parte pentru a prezenta existențele de pasive la un moment dat, care se numeşte pasiv.

Schema orizontală şi cea verticală

Când aceste două părți sunt aşezate alături, se obține o schemă orizontală, iar dacă pasivul se aşează după activ, o schemă verticală de bilanț.

Schema simplificată a bilanțului contabil se prezintă în tabelul nr. 4.1.

Ordonarea posturilor bilanțiere

Activele patrimoniale sunt prezentate după componența şi destinația lor, în activ şi, în acelaşi timp, după proveniență (natura juridică) în pasiv. Între acestea trebuie să existe o egalitate perfectă: Activ = Pasiv.

Structura activului se bazează pe criteriul lichidității, iar cea a pasivului pe criteriul exigibilității.

Interpretarea juridică

În interpretare juridică egalitatea bilanțieră este dată de relația:

S = A – D

unde: S-situația netă; A-activul; D-datorii față de terți.

Tabelul nr. 4.1.

BILANȚ

	ACTIVE IMOBILIZATE
	Imobilizări necorporale
	Imobilizări corporale
	Imobilizări financiare
	ACTIVE IMOBILIZATE TOTAL
	ACTIVE CIRCULANTE
	Stocuri
	Creanțe
	Investiții financiare pe termen scurt
	Casa şi conturi la bănci
	ACTIVE CIRCULANTE TOTAL
	CHELTUIELI ÎN AVANS
	DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN
	ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE
	TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE
	DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN
	PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI
	VENITURI ÎN AVANS
	CAPITAL ŞI REZERVE
	Capital
	Prime de capital
	Rezerve din reevaluare (sold C/sold D)
	Rezerve
	Rezultatul reportat (sold C/sold D)
	Rezultatul exercițiului financiar (sold C/sold D)
	Repartizarea profitului
	CAPITALURI PROPRII – TOTAL
	Patrimoniul public
	CAPITALURI – TOTAL

Funcțiile bilanțului

Funcțiile bilanțului sunt următoarele:
- funcția de generalizare,
- funcția de informare,
- funcția de analiză.

Importanța acestor funcții este diferită din punct de vedere al teoriei şi practicii contabile. Pentru teoria contabilității, importanță deosebită o prezintă funcția de generalizare, în timp ce pentru practica contabilă importanță mai mare o are funcția de informare şi funcția de analiză.

Funcția de generalizare a bilanțului, este o manifestare a procedeului generalizării din cadrul metodei contabilității, a procesului cunoaşterii contabile şi o expresie a momentului final pe care-l stră bate un ciclu contabil.

Utilizând etalonul monetar şi pornind de la existențele la un moment dat a fiecărui element ce formează activele şi pasivele patrimoniale, acestea se pot grupa după criteriile arătate, permițând însumarea lor la nivel de activ şi respectiv pasiv şi redând în final mărimea activelor privite, pe de o parte, ca valori cu o anumită destinație şi în acelaşi timp având o anumită proveniență.

Bilanțul condensează o mare varietate de informații pe care le furnizează în mod curent sistemul de conturi. Prin analiza lor oferta de informații creşte exponențial, în beneficiul utilizatorilor.

4.2. TIPURILE DE MODIFICĂRI ALE BILANȚULUI

Principalele operații economice care produc modificări în volumul şi structura patrimoniului, care la rândul lui este reflectat în bilanț, pot fi sintetizate astfel:

1. Operații care duc la creşterea concomitentă şi cu aceeaşi sumă atât a activului cât şi a pasivului (de exemplu, aprovizionarea cu mărfuri de la furnizori). Acest tip de operații produc o creştere a volumului patrimoniului întreprinderii, iar ecuația sub care se poate reprezenta este următoarea:

$$\mathbf{A + x_1 = P + x_1}$$

în care: A – reprezintă valoarea activului; P – valoarea pasivului; x_1 – mărimea valorică a operației economice, respectiv suma cu care creşte atât activul cât şi pasivul bilanțului.

2. Operații care produc micşorarea concomitentă şi cu aceeaşi sumă atât a activului cât şi a pasivului (de exemplu, achitarea facturii unui furnizor prin contul curent la bancă). Acest tip de operații produc o micşorare a volumului patrimoniului întreprinderii, ecuația sub care se poate reprezenta este următoarea:

$$\mathbf{A - x_2 = P - x_2}$$

în care: x_2 reprezintă mărimea valorică a operației economice, respectiv suma cu care se micşorează atât activul cât şi pasivul bilanțului.

3. Operații care duc la creşterea unui element patrimonial de activ concomitent cu micşorarea cu aceeaşi sumă a altui element patrimonial de activ (de exemplu, încasarea unei sume de bani de la un client prin contul curent la bancă). Acest tip de operații produc modificări numai în structura activului, în timp ce volumul patrimoniului întreprinderii rămâne neschimbat. Ecuația modificărilor produse de acest tip de operații se prezintă astfel:

$$\mathbf{A + x_3 - x_3 = P}$$

în care: x_3 reprezintă mărimea valorică a operației.

4. Operații care duc la creşterea unui element patrimonial de pasiv concomitent cu micşorarea cu aceeaşi sumă a altui element patrimonial de pasiv (de exemplu, contractarea unui credit bancar pentru a achita factura unui furnizor). Acest tip de operații produc modificări numai în structura pasivului, volumul patrimoniului întreprinderii rămâne neschimbat. Ecuația modificărilor produse de acest tip de operații se prezintă astfel:

$$\mathbf{A = P + x_4 - x_4}$$

în care: x_4 reprezintă mărimea valorică a operației.

Aceste patru tipuri de operații pot fi grupate în două, astfel:

- o grupă de operații care produc modificări numai în volumul patrimoniului, în sensul creșterii acestuia (operația 1) sau a micșorării lui (operația 2);
- o a doua grupă de operații care produc modificări numai în structura patrimoniului (a activului, operația 3, și respectiv a pasivului, operația 4), volumul patrimoniului rămânând neschimbat.

Pentru exemplificare se pornește de la următorul bilanț inițial:

Bilanț inițial

Elemente de activ	Lei (RON)	Elemente de pasiv	Lei (RON)
1. Mijloace fixe	100.000	1. Capital social	130.000
2. Stocuri	50.000	2. Rezerve	20.000
3. Clienți	30.000	3. Credite bancare	60.000
4. Disponibil la bănci	60.000	4. Furnizori	35.000
5. Casa	20.000	5. Alte dat pe termen scurt	15.000
TOTAL ACTIV	260.000	TOTAL PASIV	260.000

În cursul lunii curente au loc următoarele operații:

1. Se cumpără mărfuri de la furnizori în valoare de 10.000 lei.

În urma acestei operații se petrec următoarele modificări în cadrul patrimoniului întreprinderii:

- crește volumul stocurilor cu 10.000 de lei (element de activ);
- cresc datoriile față de furnizori cu 10.000 de lei (element de pasiv).

Deci, are loc o creștere concomitentă și cu aceeași sumă a unui element patrimonial de activ (A_2 +) și a unui element patrimonial de pasiv (P_4 +). Bilanțul întocmit după această operație se prezintă astfel:

Bilanț întocmit după operația 1

Elemente de activ	Lei (RON)	Elemente de pasiv	Lei (RON)
1. Mijloace fixe	100.000	1. Capital social	130.000
2. Stocuri (A_2 +)	60.000	2. Rezerve	20.000
3. Clienți	30.000	3. Credite bancare	60.000
4. Disponibil la bănci	60.000	4. Furnizori (P_4 +)	45.000
5. Casa	20.000	5. Alte datorii pe termen scurt	15.000
TOTAL ACTIV	270.000	TOTAL PASIV	270.000

Se observă că are loc o creștere atât a volumului activului cât și a pasivului, în condiile păstrării egalității bilanțiere. Ecuația acestor modificări se prezintă astfel:

260.000 + 10.000 = 260.000 + 10.000

2. Se achită furnizorilor suma de 10.000 lei, prin contul de la bancă.

În urma acestei operații se petrec următoarele modificări în cadrul patrimoniului întreprinderii:

- se micșorează volumul disponibilităților bănești din contul de la bancă cu suma de 10.000 de lei (element de activ);
- se micșorează obligațiile față de furnizori cu 10.000 de lei (element de pasiv).

Deci, are loc o micșorare concomitentă și cu aceeași sumă a unui element patrimonial de activ (A_4 -) și a unui element patrimonial de pasiv (P_4 -). Bilanțul întocmit după această operație se prezintă astfel:

Bilanţ întocmit după operaţia 2

Elemente de activ	Lei (RON)	Elemente de pasiv	Lei (RON)
1. Mijloace fixe	100.000	1. Capital social	130.000
2. Stocuri	60.000	2. Rezerve	20.000
3. Clienți	30.000	3. Credite bancare	60.000
4. Disponibil la bănci (A_4 -)	50.000	4. Furnizori (P_4 -)	35.000
5. Casa	20.000	5. Alte dat pe termen scurt	15.000
TOTAL ACTIV	260.000	TOTAL PASIV	260.000

Se observă că are loc o micşorare atât a volumului activului cât şi a pasivului, în condiile păstrării egalității bilanțiere. Ecuația acestor modificări se prezintă astfel:

270.000 - 10.000 = 270.000 - 10.000

3. Se încasează de la un client suma de 15.000 lei în numerar.

În urma acestei operaţii se petrec următoarele modificări în cadrul patrimoniului întreprinderii:

- creşte volumul numerarului din casieria întreprinderii cu suma de 15.000 de lei (element de activ);
- se micşorează creanțele de încasat de la clienți cu 15.000 de lei (element de activ).

Deci, are loc o creştere a unui element patrimonial de activ (A_5+) concomitent cu micşorarea cu aceeaşi sumă a altui element patrimonial de activ (A_3 -). Bilanțul întocmit după această operație se prezintă astfel:

Bilanţ întocmit după operaţia 3

Elemente de activ	Lei (RON)	Elemente de pasiv	Lei (RON)
1. Mijloace fixe	100.000	1. Capital social	130.000
2. Stocuri	60.000	2. Rezerve	20.000
3. Clienți (A_3 -)	15.000	3. Credite bancare	60.000
4. Disponibil la bănci	50.000	4. Furnizori	35.000
5. Casa (A_5+)	35.000	5. Alte dat pe termen scurt	15.000
TOTAL ACTIV	260.000	TOTAL PASIV	260.000

Se observă că are loc o doar o modificare în structura activului, volumul activului şi a pasivului rămânând neschimbat. Ecuația acestor modificări se prezintă astfel:

260.000 + 10.000 – 10.000 = 260.000

4. Se încorporează în capitalul social rezervele de 20.000 lei.

În urma acestei operaţii se petrec următoarele modificări în cadrul patrimoniului întreprinderii:

- creşte mărimea capitalului social cu suma de 20.000 de lei (element de pasiv);
- se micşorează rezervele 20.000 de lei (element de pasiv).

Deci, are loc o creştere a unui element patrimonial de pasiv (P_1+) concomitent cu micşorarea cu aceeaşi sumă a altui element patrimonial de pasiv (P_2-). Bilanțul întocmit după această operație se prezintă astfel:

Bilanț întocmit după operația 4

Elemente de activ	Lei (RON)	Elemente de pasiv	Lei (RON)
1. Mijloace fixe	100.000	1. Capital social (P_1+)	150.000
2. Stocuri	60.000	2. Rezerve (P_2-)	-
3. Clienți	15.000	3. Credite bancare	60.000
4. Disponibil la bănci	50.000	4. Furnizori	35.000
5. Casa	35.000	5. Alte datorii pe termen scurt	15.000
TOTAL ACTIV	260.000	TOTAL PASIV	260.000

Se observă că are loc o doar o modificare în structura pasivului, volumul activului şi a pasivului rămânând neschimbat. Ecuația acestor modificări se prezintă astfel:

260.000 = 260.000 + 20.000 – 20.000

Întrebări de autocontrol:

1. Ce înțelegeți prin noțiunea de bilanț ?
2. Care sunt formele de prezentare a bilanțului ?
3. Enumerați funcțiile bilanțului.
4. Care sunt tipurile de modificări care influențează totalul bilanțului?
5. Care sunt tipurile de modificări care nu influențează totalul bilanțului, ci numai structura internă a acestuia?

TESTE DE EVALUARE

Testul 1 de autoevaluare (timp estimat 45 minute):

1. Bilanțul reprezintă: a) un instrument practic a metodei contabilității; b) un principiu teoretic a contabilității; c) o metodă de evaluare a patrimoniului.

2. Bilanțul cuprinde două părți distincte: a) debit şi credit; b) activ şi pasiv; c) credit şi pasiv.

3. Structura activului se bazează pe criteriul: a) lichidității; b) exigibilității; c) solvabilității.

4. Structura pasivului se bazează pe criteriul : a) lichidității; b) exigibilității; c) solvabilității.

5. Funcțiile bilanțului sunt: a) de generalizare, de informare şi de evaluare; b) de generalizare, de evaluare şi de analiză; c) de generalizare, de informare şi de analiză.

6. Bilanțul contabil prezintă: a) situația generală a patrimoniului la un moment dat; b) situația detaliată a patrimoniului la un moment dat; c) rezultatele financiare ale întreprinderii la un moment dat.

7. Activele circulante de găsesc în : a) activ; b) pasiv; c) atât în activ cât şi în pasiv.

8. Imobilizările corporale se găsesc în : a) activ; b) pasiv; c) atât în activ cât şi în pasiv.

9. Rezervele din reevaluare se găsesc în : a) activ; b) pasiv; c) atât în activ cât şi în pasiv.

10. Totalul activului şi cel al pasivului trebuie să fie: a) egale; b) TA<TP; c) TA≥TP.

<u>Notă:</u> Fiecare întrebare este notată cu 10 puncte.

Testul 2 de autoevaluare (timp estimat 30 minute):

1. Operația de aprovizionare cu mărfuri de la furnizori produce următoarele modificări în bilanț: a) creşterea activului şi a pasivului cu aceeaşi sumă; b) scăderea activului şi creşterea pasivului; c) modificarea structurii activului.

2. Operația de depunere numerar la bancă produce următoarele modificări în bilanț: a) micşorarea activului şi a pasivului cu aceeaşi sumă; b) schimbarea structurii activului; c) schimbarea structurii pasivului.

3. Operația de achitare a ratelor lunare la credit produce următoarele modificări în bilanț: a) schimbarea structurii pasivului; b) schimbarea structurii activului; c) micşorarea atât a activului cât şi a pasivului cu aceeaşi sumă.

4. Operația de încasare a unui client produce următoarele modificări în cadrul bilanțului: a) schimbarea structurii pasivului; b) micşorarea atât a activului cât şi a pasivului cu aceeaşi sumă; c) schimbarea structurii activului.

5. Operația de încorporare a rezervelor în capitalul social produce modificări în: a) mărimea activului; b) mărimea pasivului; c) structura pasivului.

Notă: Fiecare întrebare este notată cu 20 de puncte.

Recomandări bibliografice:

Teaciuc M., Sabău C., ş.a., Bazele contabilității, p.39-46.

TEMA V. DOCUMENTELE CONTABILE

CONȚINUT:

5.1. Documentele justificative
5.2. Registrele contabile
5.3. Situațiile financiare

REZUMAT

Sistemul informațional al contabilității cuprinde trei grupe importante de documente, şi anume: documentele justificative, care formează evidența primară sau operativă; registrele contabile, care formează evidența contabilă propriu-zisă; situațiile financiare, care formează evidența sintetică şi de raportare. Toate acestea funcționează ca un tot unitar, legăturile dintre ele fiind stabilite prin forma de contabilitate adoptată.

OBIECTIVE:

- Cunoaşterea sistemului informațional contabil al întreprinderii şi circuitul documentelor în procesul de prelucrare contabilă şi de întocmire a situațiilor financiare ale întreprinderii.
- Prezentarea modului de întocmire a documentelor şi prelucrarea acestora până la arhivare.
- Cunoaşterea structurii principalelor registre contabile şi regimul de întocmire şi de păstrare a acestora.
- Cunoaşterea structurii situațiilor financiare, a modului de întocmire şi de raportare a acestora

5.1. DOCUMENTELE JUSTIFICATIVE

Datele şi informațiile referitoare la circuitul economic al patrimoniului unei întreprinderi sunt consemnate în cadrul documentelor contabile. Aceste documente, în funcție de modul de întocmire şi de rolul lor în cadrul sistemului de evidență economică, pot fi: de evidență primară (**documentele justificative**), de evidență contabilă **(registrele contabile)** şi de sinteză şi raportare **(situațiile financiare).**

Toate aceste documente sunt legate între ele printr-o anumită **formă de contabilitate.**

Schematic, acestea pot fi prezentate astfel (vezi fig. nr.5.1.)

Potrivit legii contabilității "orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ"[4]. Se mai numesc şi documente primare, întrucât ele constituie

[4] Legea contabilității nr. 82 din 24 decembrie 1991, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 48 din 27 dec. 1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 48 din 14 ianuarie 2005.

stadiul primar de oglindire a operaţiilor economice şi asigură datele de intrare în sistemul informaţional contabil.



I. Evidenţa primară II. Evidenţa contabilă III. Evidenţa sintetică

Figura nr. 5.1. Prezentarea schematică a documentelor contabile

Elementele documentelor justificative

Documentele justificative cuprind următoarele **elemente principale:**
- denumirea documentului;
- denumirea şi sediul întreprinderii care întocmeşte documentul;
- numărul şi data întocmirii acestuia;
- menţionarea părţilor care participă la efectuarea operaţiei economice (dacă este cazul);
- conţinutul operaţiei economico-financiare, iar atunci când este cazul şi temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative şi valorice aferente operaţiei efectuate;
- numele şi prenumele, precum şi semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat şi aprobat, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operaţiunilor efectuate.

Întocmirea documentelor

Înscrierea datelor în documentele justificative se face manual sau cu mijloace de prelucrare automată, astfel încât acestea să fie lizibile. *Nu se admit* ştersături, răzături, modificări sau alte asemenea procedee, precum şi lăsarea de spaţii libere între operaţiunile înscrise în acestea. În principiu, documentele justificative sunt **întocmite** la locul de muncă în cadrul căruia se produce operaţia sau participă la înfăptuirea ei.

Prelucrarea documentelor

După completare (întocmire), documentele justificative sunt supuse operaţiei de **prelucrare.** Această operaţie constă în:

- sortarea documentelor pe operaţii (documente de aprovizionare, documente de livrare, documente de bancă, documente de casă, documente privind operaţiunile diverse etc.);
- exprimarea în etalon bănesc a mărimii operaţiilor economico-financiare, dacă este cazul;
- cumularea mai multor documente justificative şi obţinerea pe această cale a documentelor centralizatoare;
- verificarea documentelor: *de formă* (modul în care documentul reflectă natura operaţiei, completarea tuturor rubricilor din formular, existenţa semnăturilor tuturor persoanelor autorizate, certificarea eventualelor corecturi etc.); *cifrică* (controlul exactităţii datelor înscrise în document şi a exactităţii calculelor aritmetice); *de fond* (necesitatea, oportunitatea, realitatea şi legalitatea operaţiilor consemnate în document).

Analiza şi contarea

În vederea înregistrării în contabilitate se face **analiza şi contarea** documentelor justificative, indicându-se simbolurile conturilor debitoare şi creditoare.

Înregistrarea în contabilitate

Înregistrarea în contabilitate a documentelor justificative se poate face fie document cu document, fie din documente centralizatoare. Acestea din urmă cuprind informaţii culese din mai multe documente justificative al căror conţinut se referă la operaţii de aceeaşi natură şi din aceeaşi perioadă.

Documentele centralizatoare trebuie să conţină elemente cu privire la: felul, numărul şi data documentului justificativ; sumele corespunzătoare operaţiilor efectuate; conturile sintetice şi analitice debitoare şi creditoare; semnăturile pentru întocmire şi verificare.

Din punct de vedere ***metodologic*** înregistrările în contabilitate se fac:

- *cronologic*, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate; şi

- *sistematic*, în registrele deschise pentru conturile sintetice şi analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de contabilitate în parte. Înregistrarea se poate efectua manual sau cu mijloace de prelucrare automată a datelor.

După înregistrare, documentele sunt supuse operaţiilor de clasare şi arhivare.

Clasarea documentelor

Clasarea documentelor la dosar constituie activitatea de aranjare a acestora într-o ordine strict determinată, în scopul de a asigura buna lor păstrare şi de a fi uşor găsite.

Arhivarea documentelor

Arhivarea documentelor trebuie să asigure integritatea acestora pentru a putea fi folosite în scopuri informative sau în scopul verificării legalităţii evidenţei. Documentele se păstrează în: *arhive curente*, ale compartimentului financiar-contabil din întreprindere; şi *arhive generale*, unde se predau la anumite termene, numerotate, certificate şi sigilate. Documentele justificative se păstrează în arhivele curente timp de 10 ani, cu excepţia statului de plată a salariilor care se păstrează 50 de ani.

Schematic, operaţiile la care sunt supuse documentele justificative sunt prezentate în figura nr. 5.2[5].

Reconstituirea documentelor

În cazul în care un document contabil este pierdut, sustras sau distrus are loc **reconstituirea** lui. Operaţia de reconstituire se face în termen de 30 de zile, prin întocmirea unui dosar care conţine:

- sesizarea scrisă, în termen de 24 de ore de la constatare, a persoanei care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor contabile (dacă pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor reprezintă infracţiune, se încunoştiinţează imediat organele de urmărire penală);

- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii documentului contabil este întocmit de conducătorul unităţii în termen de 3 zile de la primirea sesizării;

- declaraţia scrisă a salariatului responsabil pentru împrejurările în care a dispărut documentul;

- dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancţionării disciplinare a salariatului vinovat, după caz;

- dispoziţia scrisă a conducătorului unităţii pentru reconstituirea documentului;

- o copie de pe documentul reconstituit.

În cazul în care documentul contabil a fost emis de altă unitate, reconstituirea se face de către aceasta, la cererea scrisă a conducătorului unităţii solicitatoare. Unitatea emitentă va trimite, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, actul reconstituit unităţii solicitatoare.

Toate documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu şi vizibil menţiunea "RECONSTITUIT", cu arătarea numărului şi datei dispoziţiei.

[5] Sabău C., "Contabilitatea întreprinderii", Editura Eurobit, Timişoara, 1995.

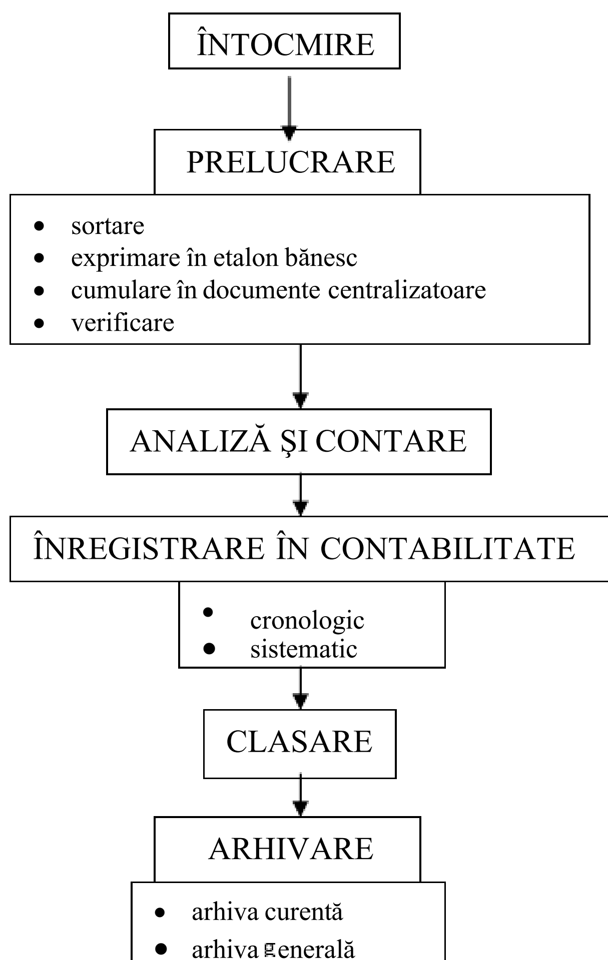


Figura nr. 5.2 Schema operaţiilor la care sunt supuse documentele justificative

5.2. REGISTRELE CONTABILE

Potrivit art. 19, alin. 1 din Legea contabilităţii, principalele registre ce se folosesc în contabilitate sunt: registrul-jurnal, registrul-inventar şi registrul cartea mare. Acestea pot fi prezentate sub formă de registre (caiete), foi volante, fişe, documente informatice.

Asociaţiile familiale şi persoanele fizice autorizate să desfăşoare activităţi independente pot să înregistreze operaţiile patrimoniale numai prin folosirea: "Registrului-jurnal de încasări şi plăţi". Acesta se prezintă sub următoarea formă (vezi fig. nr. 5.3).

....

(Unitatea)

Registrul - jurnal de încasări şi plăţi

Nr. pagină...

Nr. crt.	Data	Documentul (felul, nr.)	Felul operaţiei (explicaţii)	Încasări	Plăţi
1	2	3	4	5	6
			Report:		
De reportat:					

Figura nr. 5.3. Modelul registrului-jurnal de încasări şi plăţi

Registrul-jurnal este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează în mod cronologic operaţiunile patrimoniale prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în întreprindere.

Registrul-jurnal poate fi prezentat sub forma unui registru-jurnal general sau sub forma unor registre jurnal auxiliare sau analitice, pentru operaţiuni patrimoniale de aceeaşi natura.

Forma registrului-jurnal (cod. 14.1.1.) general aşa cum este stabilit prin "Nomenclatorul privind modelele registrelor şi formularelor tipizate" se prezintă în fig. nr. 5.4.

Principalele registre jurnal auxiliare care pot fi utilizate sunt cele privind aprovizionările, vânzările, trezoreria, operaţii diverse, în funcţie de necesităţile întreprinderii. Periodic, de regulă lunar, totalurile jurnalelor auxiliare se centralizează în registrul-jurnal general.

Registrul jurnal se prezintă sub formă de caiet, se numerotează filă cu filă, se şnuruieşte, se certifică numărul de file, se vizează şi se înregistrează la Administraţia financiară. Poziţiile din registru se numerotează de la 1 la „n" începând cu 1 ianuarie şi terminând cu 31 decembrie. Totalul rulajelor se face numai lunar, fără cumularea de la o lună la alta.

....

(Unitatea)

Registrul – jurnal

Nr. pagină ....

Nr. crt.	Data înreg.	Documentul (felul, nr., data)	Explicaţii	Simbol conturi		Sume	
				Debit	Credit	Debit	Credit
1	2	3	4 Report:	5		6	
De reportat:							

Figura nr. 5.4. Modelul registrului-jurnal

Registrul cartea mare este un document contabil obligatoriu în care se înscriu lunar, direct (fişe de cont pentru operaţii diverse) sau prin regrupare pe conturi corespondente(cartea mare şah), înregistrările efectuate în jurnal, stabilindu-se situaţia fiecărui cont, respectiv soldul iniţial, rulajele creditoare şi soldurile finale. Acest registru se prezintă sub formă de foi volante.

Cartea mare stă la baza întocmirii balanţei de verificare. în tot mai multe ţări, în special prin adoptarea sistemelor informatice, balanţele de verificare sunt promovate ca registre contabile pentru evidenţa sistematică proprie sistemului de conturi.

Fişele de cont pentru operaţii diverse (cod. 14-6-22) se prezintă sub următoarea formă (fig. 5.5.)

FIŞĂ DE CONT PENTRU OPERAŢII DIVERSE Unitatea					Simbol cont	Pag.	
Data	Document		EXPLICAŢII	Simbol cont coresp.	Debit	Credit	D/C SOLD
.	Felul	Nr.					

14-6-22

Figura nr. 5.5. Modelul fişei de cont pentru operaţii diverse

Cartea mare şah (cod 14-1-3/a) se prezintă în figura nr. 5.6, iar a fişei cartea mare centralizatoare (cod 14-1-3) în figura nr. 5.7.

....

(Unitatea)

Denumirea contului -----------------------------		CARTEA MARE ŞAH				Simbol cont	Debit Credit	Pag.
Nr. din reg. Jurnal	Data Oper.	Suma	Conturi corespondente					

14-1-3/a

Figura nr. 5.6. Modelul fişei cartea mare(şah)

Unitatea -----------------------------------

Lunile	CONTURI CORESPONDENTE CREDITOARE					Total rulaj debitor	Total rulaj creditor	SOLD	
	Cont …….	Cont …….	Cont. …….	Cont …….	Cont… ………	La 1 ianuarie	(anul)… ……….	Debit	Credit
Ianuarie									
Februarie									
Martie									
Total tr. I									
Aprilie									
Mai									
Iunie									
Total tr. I+II									
Iulie									
August									
Sept.									
Total tr. I+II+III									
Octombrie									
Noiembrie									
Decembrie									
Total gen. tr. I-IV									

14-1-3

Figura nr. 5.7. Modelul fişei cartea mare centralizatoare

Registrul-inventar este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează toate elementele patrimoniale de activ şi pasiv, grupate în funcție de natura lor, conform posturilor din bilanțul contabil, inventariate potrivit normelor legale.

Elementele patrimoniale înscrise în registrul-inventar au la bază listele de inventariere sau alte documente care justifică conținutul fiecărui post din bilanțul contabil. Se întocmeşte la sfârşitul anului şi conține două părți: prima parte priveşte rezultatele inventarierii patrimoniului, iar în partea a doua se copiază bilanțul contabil anual şi contul de profit şi pierdere, forma scurtă, care se publică în Monitorul Oficial

5.3. SITUAȚIILE FINANCIARE ALE ÎNTREPRINDERII

Situațiile financiare anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a patrimoniului întreprinderii şi a rezultatelor financiare obținute (profit sau pierdere). În cazul microîntreprinderilor se întocmeşte Bilanțul şi Contul de profit şi pierdere.

a) Bilanțul este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ şi de pasiv ale întreprinderii la încheierea exercițiului, precum şi în celelalte situații prevăzute de lege. Bilanțul cuprinde toate elementele de activ şi de pasiv grupate după destinație şi, respectiv, proveniența lor, după cum s-a observat în capitolul 4 (tabelul nr 4.1.).

b) Contul de profit şi pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile şi cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum şi rezultatul exercițiului (profit sau pierdere). Formatul în formă simplificată pentru contul de profit şi pierdere este următorul:

Contul de profit şi pierdere

1.Cifra de afaceri netă
2.Variația stocurilor
3.Producția imobilizată
4.Alte venituri din exploatare
5. a) Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile
   b) Alte cheltuieli din afară
   c) Cheltuieli privind mărfurile
6. Cheltuieli cu personalul
   a) Salarii
   b) Cheltuieli cu asigurările și protecția socială
7.a) Amortizări şi provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale şi necorporale
   b) Ajustarea valorii activelor circulante
8. Alte cheltuieli de exploatare
♦ Rezultatul din exploatare
9. Venituri din interese de participare
10.Venituri din alte investiții financiare şi creanțe ce fac parte din activele imobilizate
11.Venituri din dobânzi şi alte venituri similare
12.Ajustarea valorii imobilizărilor financiare şi a investițiilor financiare deținute ca active circulante

13.Cheltuieli cu dobânzile şi alte cheltuieli financiare
14.Rezultatul curent
15.Venituri extraordinare
16.Cheltuieli extraordinare
17.Rezultatul extraordinar
18.Rezultatul brut
19.Impozitul pe profit
20.Alte cheltuieli cu impozite care nu apar în elementele de mai sus
21.Rezultatul net al exercițiului financiar

Întrebări de autocontrol:

1. Prezentați schema documentelor contabile.
2. Enumerați operațiile la care sunt supuse documentele justificative.
3. Ce conține dosarul de reconstituire a unui document justificativ ?
4. Care sunt principalele registre contabile şi care este rolul fiecăruia ?
5. Care este structura situațiilor financiare anuale şi ce informații oferă fiecare dintre aceste componente?

TESTE DE EVALUARE

Testul 1 de autoevaluare (timp maximal de 1 oră):

1. Documentele contabile cuprind: a) documentele justificative, registrele contabile şi situațiile financiare; b) documentele justificative, registrul de casă şi situațiile financiare; c) registrul jurnal, registrul inventar şi bilanțul.

2. După întocmire documentele justificative sunt supuse operației de: a) clasare; b) înregistrare; c) prelucrare.

3. Operația de prelucrare constă în: a) sortare pe operații omogene, verificare, înregistrare şi cumulare în documente centralizatoare; b) verificare, exprimare în etalon bănesc, cumulare şi clasare; c) sortare pe operații omogene, exprimare în etalon bănesc, cumulare în documente centralizatoare şi verificare.

4. Verificarea documentelor justificative poate fi: a) de formă, cifrică şi de fond; b) de formă, de conținut şi de fond; c) cifrică, de formă şi de conținut.

5. Din punct de vedere metodologic înregistrările în contabilitate se fac: a) cronologic şi manual; b) sistematic şi electronic; c) cronologic şi sistematic.

6. Arhivarea documentelor presupune: a) întocmirea documentelor in ordine cronologică; b) păstrarea documentelor o perioadă mai lungă de timp; c) trimiterea documentelor în depozitul întreprinderii.

7. Reconstituirea unui document se face în termen de: a) 1 an; b) 30 zile c) 24 ore.

8. Aranjarea documentelor în dosar în ordine cronologică şi strict determinată, în scopul de a asigura buna lor păstrare, poartă denumirea de: a) clasarea; b) încopciere; c) arhivare;

9. Prin cumularea mai multor documente justificative se obține: a) un ansamblu de documente; b) lista cu documentele respective; c) un document centralizator.

10. Documentele contabile sunt păstrate la arhivă un timp de: a) 5 ani, cu excepția statelor de salarii care se păstrează 10 ani; b) 10 ani, cu excepția statelor de salarii care se păstrează 50 de ani; c) 15 ani, cu excepția statelor de salarii care se păstrează 30 de ani.

Notă: Fiecare răspuns corect este notat cu 10 de puncte.

Testul 2 de autoevaluare (timp maximal de rezolvare 1 oră):

1. Principalele registre de contabilitate sunt: a) registrul de casă, registrul jurnal şi registrul inventar; b) registrul-jurnal, registrul cartea-mare şi registrul inventar; c) registrul numerelor de inventar, registrul jurnal şi registrul cartea-mare.

2. Asociațiile familiale și persoanele fizice autorizate pot utiliza numai: a) registrul inventar; b) registrul cartea-mare; c) registrul-jurnal de încasări şi plăți.

3. În cadrul registrului jurnal documentele se înregistrează în mod: a) cronologic; b) sistematic; c) convenabil.

4. Registrul jurnal se prezintă sub formă de: a) foi volante; b) caiet; c) dosar.

5. În cadrul registrului cartea-mare înregistrările se fac în ordine: a) cronologică; b) sistematică; c) convenabilă.

6. Registrul de casa este un document folosit pentru: a) evidenta facturilor primite; b) înregistrarea în contabilitate a ieşirilor de produse; c) evidența încasărilor şi a plăților.

7. Bilanțul contabil se întocmeşte: a) la sfârşitul anului; b) la sfârşitul fiecărei luni; c) la sfârşitul fiecărui trimestru.

8. Registrul cartea-mare se prezintă sub formă de: a) foi volante; b) caiet; c) dosar.

9. Registrul inventar se întocmeşte, de regulă, la finele: a) lunii; b) trimestrului; c) anului.

10. La microîntreprinderi situațiile financiare sunt compuse din: a) bilanț, contul de profit şi pierdere, situația modificării capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie, politici contabile şi note explicative; b) bilanț, rezultatele inventarierii, balanța de verificare, registrul jurnal şi contul de profit şi pierdere; c) bilanț şi contul de profit şi pierdere.

Notă: Fiecare răspuns corect este notat cu 10 de puncte.

Recomandări bibliografice:

1. Teaciuc M., Sabău C., ş.a., Bazele contabilității, p. 97-106.
2. Legea contabilității nr. 82 din 24 decembrie 1991, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 48 din 27 dec. 1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 48 din 14 ianuarie 2005.
3. Sabău C., "Contabilitatea întreprinderii", Editura Eurobit, Timişoara, 1995.

TEMA VI. EVALUAREA ELEMENTELOR PATRIMONIALE

CONȚINUT:

6.1. Noțiunea, principiile şi formele evaluării
6.2. Reguli de evaluare a patrimoniului
6.3. Reevaluarea

REZUMAT

Evaluarea este un procedeu practic al contabilității, care constă în exprimarea bănească a elementelor patrimoniale şi a operațiilor economice la care acestea sunt supuse. Ea se bazează pe o serie de principii şi prezintă două forme: evaluarea curentă şi evaluarea periodică.

Legislația în vigoare stabileşte o serie de reguli de evaluare, în funcție de momentul efectuării ei, adică: la data intrării în patrimoniu; cu ocazia inventarierii; la încheierea exercițiului financiar; la data ieşirii din patrimoniu sau la darea în consum.

Reevaluarea constă în modificarea costului istoric înregistrat în conturi şi înlocuirea lui cu valoarea actuală. Ea se efectuează doar pe baza unor dispoziții legale, care au la bază modificări substanțiale şi generale în nivelul prețurilor.

OBIECTIVE:

Parcurgerea acestei teme va permite studenților să cunoască următoarele noțiuni:

- care este conținutul evaluării;
- care sunt principiile evaluării;
- care sunt formele evaluării;
- regulile după care se face evaluarea patrimoniului;
- modalitățile de efectuare a reevaluării.

6.1. NOȚIUNEA, PRINCIPIILE ŞI FORMELE EVALUĂRII

Definiție

Evaluarea reprezintă un procedeu al contabilității, care constă în exprimarea bănească a elementelor patrimoniale şi a modificării tuturor acestor elemente generate de operațiunile economice la care sunt supuse.

Componentele evaluării

Din această definiție rezultă că evaluarea are următoarele ***componente***: obiectul evaluării, etalonul bănesc şi prețul.

♦ *Obiectul* evaluării îl constituie structurile patrimoniului, adică: activul şi pasivul; cheltuielile, veniturile şi rezultatele; operațiile economice privind circuitul acestor structuri.

♦ *Etalonul bănesc* reprezintă unitatea de calcul cu ajutorul căreia se măsoară şi se compară valorile economice.

Principiile evaluării

♦ *Prețul* este rezultatul măsurării și comparării obiectului evaluat cu banul în calitatea sa de unitate de valoare.

Principiile fundamentale ale evaluării sunt: principiul stabilității unității monetare, principiul costului istoric, principiul prudenței și principiul permanenței metodelor.

♦ *Principiul stabilității unității monetare* presupune că unitatea de măsură contabilă este considerată constantă. Stabilitatea unității de măsură este însă afectată în cazul inflației persistente.

♦ *Principiul costului istoric* constă în evaluarea elementelor patrimoniale la costul de intrare stabilit pe baza documentelor justificative.

♦ *Principiul prudenței* pornește de la premisa că determinarea rezultatului este influențată și de factori aleatori. În consecință, se impune a se lua în considerare deprecierile, riscurile și pierderile probabile generate de desfășurarea activității în viitor. Acest principiu impune ca activele și veniturile să nu fie supraevaluate, iar pasivele și cheltuielile, subevaluate. În tehnica contabilă, principiul prudenței este reflectat prin folosirea amortizărilor și provizioanelor pentru deprecierea valorii activelor.

♦ *Principiul permanenței metodelor* impune continuitate în aplicarea normelor și regulilor de evaluare pe tot parcursul exercițiului și de la un exercițiu la altul.

Forme de evaluare

În funcție de momentul când se efectuează evaluarea se disting două **forme de evaluare în contabilitate**: evaluarea curentă și evaluarea periodică.

- *Evaluarea curentă* este utilizată la înregistrarea în conturile contabilității curente a operațiilor economice, fiind numită și evaluare contabilă. Aceasta se face la valoarea de intrare a bunurilor în patrimoniu, stabilită în funcție de căile de dobândire ale acestora.
- *Evaluarea periodică* se efectuează, de regulă, la încheierea exercițiului financiar, odată cu inventarierea patrimoniului și întocmirea bilanțului contabil.

Cu ocazia inventarierii, evaluarea elementelor patrimoniale se face la valoarea actuală, denumită și valoare de inventar. Această valoare este stabilă în funcție de utilitatea bunului și prețul pieței.

Evaluarea bilanțieră constă în compararea valorii contabile cu valoarea de inventar, înregistrându-se valoarea cea mai mică, denumită valoare netă contabilă.

Baze de evaluare

În cadrul situațiilor financiare sunt utilizate diverse **baze de evaluare**, în diverse combinații. Aceste baze de evaluare sunt: costul istoric, costul curent, valoarea realizabilă și valoarea actualizată.

a) *Costul istoric*. Conform acestui principiu activele sunt înregistrate la suma plătită sau la valoarea reală din momentul cumpărării lor, iar datoriile la valoarea echivalentelor obținute în schimbul obligației sau la valoarea ce se așteaptă să fie plătită în numerar pentru a stinge datoriile (de exemplu, diversele impozite și taxe datorate de întreprindere).

b) *Costul curent*. În acest caz activele sunt înregistrate la valoarea în numerar sau echivalente ale numerarului care ar trebui plătită dacă același activ sau unul asemănător ar fi achiziționat în prezent, iar datoriile la valoarea neactualizată necesară pentru a deconta în prezent obligația.

c) *Valoarea realizabilă (de decontare a obligației)* presupune înregistrarea activelor la valoarea care poate fi obținută în prezent prin

vânzarea lor normală, iar a datoriilor la valoarea lor de decontare. Valoarea de decontare reprezintă valoarea neactualizată care trebuie plătită pentru a achita datoriile potrivit cursului normal al afacerilor.

d) *Valoarea actualizată*. Activele sunt înregistrate la valoarea actualizată a viitoarelor intrări nete de numerar, care urmează a fi generate în derularea normală a activității întreprinderii. Datoriile sunt înregistrate la valoarea actualizată a viitoarelor ieșiri de numerar necesare pentru a deconta datoriile.

Cea mai frecventă bază de evaluare adoptată de întreprinderi în elaborarea situațiilor financiare este costul istoric. Acesta este combinat cu alte baze de evaluare. Unele întreprinderi utilizează costul curent, ca o reacție la incapacitatea modelului contabil bazat pe costul istoric de a rezolva problemele legate de efectul modificării prețurilor activelor nemonetare.

6.2. REGULI DE EVALUARE A PATRIMONIULUI

În conformitate cu prevederile din Legea contabilității, pentru evaluarea elementelor patrimoniale, se stabilesc următoarele **reguli de evaluare contabilă** (denumite în cadrul „Reglementărilor contabile armonizate” **tratamente contabile**):

a) **La intrarea în patrimoniu**, bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, denumită **valoare contabilă,** care se stabileşte astfel:

- bunurile aduse ca aport la capitalul social, obținute cu titlu gratuit sau prin donație la **valoarea de utilitate**, în funcție de prețul pieței, utilitatea, starea şi amplasarea acestora;
- bunurile procurate cu titlu oneros la valoarea de achiziție, denumită **cost de achiziție**, care se compune din: prețul de cumpărare convenit, taxele fiscale nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv;
- bunurile procurate cu titlu oneros la valoarea de pe factura furnizorul, denumită **preț de facturare** care se compune din prețul de cumpărare negogiat cu furnizorul;
- bunurile produse în întreprindere, la **costul de producție**, compus din: costul de achiziție al materiilor prime şi consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție şi cheltuielile indirecte repartizate rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.

Cheltuielile generale de administrație, cheltuielile de desfacere şi cele financiare nu se include în costurile de producție, cu excepția situațiilor descrise în standardele de contabilitate (volumul 3).

În costurile de producție pot fi incluse şi dobânzile aferente perioadei de fabricație, în cazul producției cu ciclu lung de fabricație.

Creanțele şi datoriile se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală, respectiv la valoarea de intrare, denumită valoare contabilă.

b) **Cu ocazia inventarierii** evaluarea elementelor patrimoniale se face la **valoarea actuală sau de utilitate** a fiecărui element, denumită şi **valoare de inventar.** Aceasta se stabileşte în funcție de utilitatea bunului în întreprindere şi prețul pieței.

Valoarea de utilitate a creanţelor şi datoriilor se stabileşte în funcţie de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată.

c) **La încheierea exercițiului,** elementele patrimoniale se evaluează şi se reflectă în bilanţul contabil la **valoarea de intrare** în patrimoniu, respectiv **valoarea contabilă** pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

Compararea valorii de intrare sau contabilă cu valoarea de utilitate stabilită pe baza inventarierii se face astfel:

- pentru elementele de activ, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar şi cea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, acestea menținându-se la valoarea lor de intrare; diferențele constate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere şi valoarea de intrare a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării , în cazul când deprecierea este ireversibilă, sau se constituie un provizion, atunci când deprecierea este reversibilă, valoarea acestor elemente menținându-se de asemenea la valoarea lor de intrare;
- pentru elementele de pasiv de natura obligațiilor sau datoriilor, diferențele constate în minus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare; diferențele constate în plus între valoarea stabilită la inventariere şi valoarea de intrare a elementelor de pasiv se înregistrează în contabilitate prin constituirea unui provizion, valoarea acestor elemente menținându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare.

d) **La ieşirea din patrimoniu** sau la darea în consum, bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la **valoarea lor de intrare.**

Evaluarea stocurilor şi a titlurilor se poate face şi pe baza costului mediu ponderat, după metoda primei intrări-primei ieşiri (FIFO) sau după metoda ultimei intrări-primei ieşiri (LIFO).

În cazul activelor imobilizate şi circulante cu ciclu lung de fabricație, respectiv mai mare de un an, dacă costul de producție include dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea investiției, acest aspect trebuie prezentat în notele la conturile anuale, cu menționarea valorii dobânzilor aferente exercițiului financiar.

În conformitate art. 5.28 din "Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene şi cu Standardele de Contabilitate Internaționale"[6], se stabilesc următoarele **Ajustări pentru diminuarea valorii activelor:**

1. Imobilizările corporale care sunt reînnoite în mod constant şi a căror valoare globală este de importanță secundară pentru întreprindere, pot fi trecute în activ la o cantitate şi o valoare fixă, dacă valoarea, cantitatea şi structura lor nu se modifică semnificativ;
2. Ajustarea pentru diminuarea valorii activelor se efectuează în funcție de intenția întreprinderii de a păstra activul în scopul utilizării în producție sau nu. Dacă întreprinderea intenționează să utilizeze activul în procesul de producție, ajustarea pentru diminuarea valorii activelor este calculată prin compararea valorii de

[6] Ordonanța Guvernului nr. 94 din 29 ian. 2001, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 85 din 20 febr. 2001.

recuperare cu valoarea contabilă. Dacă întreprinderea nu intenţionează să utilizeze activul în procesul de producţie, ajustarea pentru diminuarea valorii activelor se calculează prin compararea valorii realizabile nete cu valoarea contabilă (volumul 4 "Ghiduri profesionale").

În conformitate cu aceleaşi reglementări precizate anterior se stabilesc urmatoarele **Reguli privind stocurile şi activele fungibile:**

1. Valoarea ce trebuie înscrisă în bilanţ pentru activele din categoria "stocuri" şi a activelor fungibile, incluzând activele financiare, poate fi determinată prin utilizarea uneia din următoarele metode: a) metoda FIFO; b) metoda LIFO; c) metoda costului mediu ponderat (CMP); d) orice altă metodă similară celor de mai sus. Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvenţă pentru elemente similare stocurilor şi de la un exerciţiu financiar la altul. Dacă, în situaţii excepţionale, administratorii decid să schimbe metoda pentru un anumit element de stocuri sau active fungibile, trebuie să se prezinte informaţii privind motivul schimbării metodei şi efectele sale asupra rezultatului exerciţiului;
2. Materiile prime şi consumabilele care sunt reînnoite în mod constant şi a căror valoare globală este de importanţă secundară pentru întreprindere pot fi trecute în activ la o cantitate şi o valoare fixă, dacă valoarea, cantitatea şi structura acestora nu se modifică semnificativ.
3. În cazul în care valoarea prezentată în bilanţ, la închiderea exerciţiului, diferă substanţial, ca urmare a aplicării metodelor de calcul specificate la pct. 1, faţă de valoarea bazată pe ultima valoare de piaţă cunoscută înainte de închiderea exerciţiului, această diferenţă se va prezenta, pe total şi pe categorii, în notele la conturile anuale.

6.3. REEVALUAREA

Definiţie

Reevaluarea constă în modificarea şi înlocuirea valorilor contabile cu valorile actuale, modificându-se costul istoric înregistrat în conturi.

Valorile actuale (curente) sunt determinate în funcţie de preţurile pieţei sau de noile valori de utilitate. Sunt supuse reevaluării numai elementele de activ imobilizate material şi financiar (imobilizările corporale şi imobilizările financiare). Imobilizările necorporale nu sunt supuse reevaluării.

În urma reevaluării, mijloacele economice, creanţele şi obligaţiile întreprinderii sunt exprimate în valori actualizate, care pot fi mai mari sau mai mici decât valorile contabile de înregistrare în conturi. Diferenţele din reevaluare se propagă asupra rezultatelor pe măsura realizării bunurilor reevaluate, transformându-se în capital social sau rezerve.

Reevaluarea se efectuează pe baza unor dispoziţii legale, care au la bază unele modificări generale şi substanţiale în nivelul preţurilor.

Potrivit "Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele de Contabilitate Internaţionale", secţiunea "Tratamente contabile alternative", plusul sau

minusul rezultat din reevaluarea oricărui activ trebuie reflectat în debitul, respectiv creditul contului "Rezerve din reevaluare", după caz.

Rezerva din reevaluare trebuie prezentată în bilanț la un subpost separat în cadrul postului de rezerve. Ea este supusă următoarelor operații şi restricții:

a) poate fi capitalizată în totalitate sau parțial, în orice moment;
b) trebuie redusă în măsura în care sumele înregistrate la acest post bilanțier nu mai corespund metodei de evaluare utilizate;
c) nu poate face obiectul unei distribuiri, directe sau indirecte, dacă ea nu corespunde unei plusvalori efectiv realizate;
d) nu poate fi redusă decât în situațiile prevăzute mai sus.

Mişcările din cursul exercițiului financiar în contul "Rezerve din evaluare" se vor prezenta în notele la conturile anuale, cu următoarele informații:

a) valoarea rezervei din reevaluare la începutul exercițiului;
b) sumele creditate în contul "Rezerve din reevaluare" în timpul exercițiului;
c) sumele transferate din contul "Rezerve din reevaluare" pentru a fi capitalizate sau pentru alte motive, cu prezentarea naturii transferului care a avut loc;
d) valoarea rezervei din reevaluare la încheierea exercițiului financiar.

Întrebări de autocontrol:

1. Definiția şi componentele evaluării.
2. Care sunt principiile fundamentale ale evaluării?
3. Enumerați formele de evaluare.
4. Care sunt bazele de evaluare?
5. Care sunt regulile de evaluare la intrarea bunurilor în patrimoniu?
6. Care sunt regulile de evaluare cu ocazia inventarierii şi la încheierea exercițiului financiar?
7. Care sunt regulile de evaluare la ieşirea bunurilor din patrimoniu?
8. În ce constă reevaluarea?
9. Care elemente patrimoniale sunt supuse reevaluării?

TESTE DE EVALUARE

Testul 1 de autoevaluare (timp estimat 45 minute):

1. Obiectul evaluării îl constituie : a) structura balanței de verificare; b) structura întreprinderii; c) structura patrimoniului întreprinderii.
2. Valorile economice se măsoară şi se compară cu ajutorul: a) calculelor etalon; b) etalonului bănesc; c) formulelor contabile.
3. Care din următoarele principii este specific evaluării: a) principiul costului istoric; b) principiul pragului de semnificație; c) principiul calculației .
4. În cazul principiului stabilității monetare, unitatea de măsură contabilă este: a) constantă; b) în creştere; c) în scădere.

5. De câte tipuri este evaluarea: a) curentă şi imediată; b) curentă şi periodică; c) periodică şi anuală.

6. Evaluarea curentă se face la: a) valoarea costului istoric; b) valoarea de intrare în patrimoniu; c) valoarea actualizată.

7. La încheierea exercițiului financiar, odată cu inventarierea patrimoniului, de regulă se efectuează: a) contarea documentelor; b) evaluarea periodică; c) evaluarea imediată.

8. Costul istoric este : a) suma plătită din momentul cumpărării; b) valoarea inițială a bunului; c) valoarea contabilă a bunului;

9. Bazele de evaluare utilizate sunt următoarele: a) costul istoric, costul curent, costul de producție şi valoarea actualizată; b) costul istoric, costul curent, valoarea realizabilă şi valoarea actualizată; c) costul istoric, costul de fabricație, costul curent şi valoarea realizabilă.

10. Cea mai utilizată bază de evaluare adoptată de întreprinderi este: a) costul curent; b) valoarea actualizată; c) costul istoric.

~~Notă:~~ Fiecare răspuns corect este notat cu câte 10 de puncte.

Testul 2 de autoevaluare (timp estimat 30 minute):

1. La încheierea exercițiului elementele patrimoniale se evaluează şi se reflectă în bilanțul contabil la: a) valoarea actualizată; b) valoarea indexată; c)valoarea de intrare în patrimoniu;

2. La ieşirea din patrimoniu sau la darea în consum bunurile se evaluează la: a) valoarea de ieşire; b) valoarea curentă; c) valoarea de intrare;

3. Bunurile aduse ca aport la capitalul social, obținute cu titlu gratuit sau prin donație se evaluează la: a)valoarea de utilitate; b) valoarea de inventar; c) valoarea costului istoric;

4. Costul de achiziție al materiilor prime şi consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție şi cheltuielile indirecte repartizate rațional ca fiind legate de fabricația acestuia determină: a) costul de producție; b) costul de achiziție; c) prețul de vânzare.

5. Prețul de cumpărare convenit, taxele fiscale nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv determină: a) costul de producție; b) costul de achiziție; c) prețul de vânzare.

6. Cu ocazia inventarierii evaluarea elementelor patrimoniale se face la: a) valoarea actuală sau de utilitate; b) valoarea de utilitate; c) valoarea costului curent.

7. La încheierea exercițiului, elementele patrimoniale se evaluează şi se reflectă în bilanțul contabil la : a) valoarea de inventar b) valoarea de intrare în patrimoniu; c) valoarea de utilitate.

8. La ieşirea din patrimoniu sau la darea în consum, bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la: a) valoarea de ieşire; b) valoarea lor de intrare; c) valoarea de intrare - ieşire;

9. Metoda FIFO (prima intrare / prima ieşire) estimează valoarea de ieşire: a) în ordinea intrării loturilor în gestiune; b) în ordinea intrării-ieşirii din gestiune; c) în orice ordine.

Notă: Fiecare răspuns corect este notat cu câte 12,50 de puncte.

Recomandări bibliografice:

1. Teaciuc M., Sabău C., ş. a., Bazele contabilităţii, p. 107-112.

2. Ristea M., Noul sistem contabil din România, Editura Cartimex, Bucureşti, 1994, p. 313-315.

3. Ordonanța Guvernului nr. 94 din 29 ian. 2001, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 85 din 20 febr. 2001.

TEMA VII. CALCULAȚIA – PROCEDEU PRACTIC AL METODEI CONTABILITĂȚII

CONȚINUT:

7.1. Noțiunea, conținutul şi rolul calculației
7.2. Principiile şi felurile calculațiilor contabile

REZUMAT

Calculația reprezintă un procedeu practic al metodei contabilității cu ajutorul căreia se determină indicatorii economico-financiari ai întreprinderii.

Ea se bazează pe o serie de principii şi, în funcție de criteriile luate în considerare poate fi de mai multe feluri, şi anume: calculația previzională şi calculaţia efectivă (în funcţie de perioada de gestiune pentru care se calculează indicatorii economico-financiari); calculația completă şi calculația parțială (în funcție de sfera de cuprindere).

OBIECTIVE:

- Cunoaşterea conținutului şi rolului calculației contabile;
- Cunoaşterea principiilor după care se efectuează calculațiile contabile;
- Organizarea activității practice de efectuare a calculațiilor, în funcție de felurile acestora.

7.1. NOȚIUNEA, CONȚINUTUL ŞI ROLUL CALCULAȚIEI

Calculația constituie un procedeu al metodei contabilității rezultat din necesitatea determinării valorice a elementelor patrimoniale.

Definiție

Calculația constă în ansamblul operațiilor matematice efectuate pentru determinarea, pe baza unor principii şi a unei metodologii bine stabilite, a indicatorilor economico-financiari, în scopul evaluării cheltuielilor, veniturilor şi a rezultatelor financiare ale unei întreprinderi.

Indicatorii calculației

<u>Conținutul calculației</u> este reprezentat tocmai prin determinarea cifrică a acestor indicatori. Cei mai semnificativi indicatori economico – financiari cu ajutorul cărora se cuantifică, caracterizează, controlează şi conduce activitatea unei întreprinderi sunt următorii:

- valoarea de intrare a imobilizărilor, valoarea amortizării calculate şi trecute pe cheltuieli, valoarea provizioanelor, valoarea netă contabilă a imobilizărilor pe categorii şi feluri (calculată ca o diferență între valoarea de intrare şi valoarea amortizării calculate şi a provizioanelor);
- costul de achiziție, prețul prestabilit al stocurilor achiziționate, diferențele dintre prețul de achiziție şi cel standard al stocurilor pe feluri de stocuri;
- costul de producție al produselor fabricate în propria întreprindere;
- cheltuielile cu salariile personalului, impozitul calculat pe salariile individuale, contribuția întreprinderii şi a personalului la asigurările sociale, fondul de şomaj şi alte cheltuieli privind personalul;

- calculul diferenţelor dintre preţul de înregistrare al stocurilor şi costul de achiziţie sau costul de producţie, după caz, şi repartizarea lor asupra bunurilor ieşite din gestiune;

- stabilirea în expresie valorică a cheltuielilor pe feluri de cheltuieli, după natura lor – cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare, cheltuieli excepţionale – şi pe destinaţii, adică pe activităţi, pe faze de fabricaţie şi pe secţii în vederea determinării costului efectiv al produselor fabricate, lucrărilor executate, serviciilor prestate şi a producţiei în curs de execuţie;

- calculul veniturilor pe feluri de venituri, după natura lor, adică venituri din activitatea de exploatare, venituri din activitatea financiară, venituri din activitatea excepţională şi venituri din provizioane;

- stabilirea rezultatului exerciţiului (profit sau pierdere) ca diferenţă între venituri şi cheltuieli, pe feluri de venituri şi cheltuieli (din exploatare, financiare şi excepţionale);

- calculul cifrei de afaceri, prin însumarea veniturilor obţinute din vânzarea mărfurilor, a produselor, din lucrările executate şi serviciile prestate;

- stabilirea taxei pe valoarea adăugată de virat la bugetul statului, a impozitului pe profit şi a altor obligaţii de plată la bugetul statului;

- alţi indicatori economico-financiari.

Sfera de cuprindere

Calculaţia ca procedeu al contabilităţii are o *sferă de cuprindere* care se referă la toate etapele şi fazele procesului de reflectare în contabilitate a patrimoniului întreprinderii, după cum urmează:

- culegerea şi prelucrarea datelor consemnate în documentele justificative, ca expresie a operaţiunilor desfăşurate în cadrul întreprinderii;

- evaluarea elementelor patrimoniale, a operaţiilor şi proceselor economico-financiare care au fost consemnate în documente;

- înregistrarea în evidenţa cronologică şi sistematică a operaţiunilor economico-financiare, cu ajutorul conturilor;

- calculul costurilor producţiei obţinute şi a celei în curs de fabricaţie, cu ajutorul conturilor de gestiune;

- determinarea cheltuielilor şi a veniturilor după natura acestora, în vederea stabilirii rezultatului financiar;

- verificarea corectitudinii şi exactităţii înregistrărilor efectuate în contabilitate, cu ajutorul balanţei de verificare;

- controlul realităţii datelor consemnate în contabilitate şi a gradului de depreciere a activelor cu ajutorul inventarierii;

- întocmirea bilanţului contabil şi a altor situaţii de sinteză şi de raportare.

7.2. PRINCIPIILE ŞI FELURILE CALCULAŢIILOR CONTABILE

Ca procedeu al metodei contabilităţii calculaţia contabilă se realizează după anumite **principii**, care se referă la determinarea obiectului calculaţiei, periodicizarea calculaţiei, documentarea calculaţiei, delimitarea calculaţiei cheltuielilor şi veniturilor, corelarea calculaţiilor contabile cu celelalte calculaţii economice, organizarea calculaţiei contabile după cerinţele sistematizării şi generalizării contabile a informaţiilor economice, eficienţa calculaţiilor.

Obiectul calculației

Determinarea *obiectului calculației* constituie punctul de pornire în realizarea calculației contabile şi constă în localizarea în timp şi în spațiu a conținutului acesteia. În acest sens calculația contabilă intervine atât în lucrările contabile curente cât şi în cele periodice şi de la finele exercițiului financiar, precum şi în toate subunitățile din structura organizatorică a întreprinderii.

Principiile

Principiul permanenței metodelor impune aplicarea aceleiaşi metodologii pe parcursul unui exercițiu financiar, pentru a putea asigur comparabilitatea în timp a informațiilor contabile.

Principiul periodicizării calculației constă în separarea cheltuielilor şi a veniturilor pe exerciții financiare astfel încât fiecărui exercițiu să i se impute doar cheltuielile şi veniturile care-i sunt aferente, indiferent de momentul efectuării lor. Aceasta pentru a se realiza un calcul exact al rezultatului financiar al exercițiului.

Principiul documentării este un principiu specific calculației contabile, aceasta bazându-se pe documente justificative. Fiecare operație economico-financiară trebuie să fie consemnată într-un document din care să rezulte mărimea cantitativă şi valorică a acesteia.

Principiul delimitării calculațiilor cheltuielilor şi a veniturilor după natura lor în vederea stabilirii rezultatului financiar (profit sau pierdere), pe de o parte, şi a cheltuielilor pe fiecare loc de cheltuieli şi purtător de costuri în scopul determinării costului producției şi a produselor, pe de altă parte.

Principiul corelării calculației contabile cu celelalte calculații economice rezultă din ceea că, contabilitatea face parte din sistemul informațional economic al întreprinderii şi deci se integrează organic cu celelalte componente ale acestui sistem, din care mai fac parte evidența operativă, evidența statistică şi programarea economică. Această apartenență impune existența unui permanent schimb de informații între componentele sistemului, informații care trebuie să fie determinate în mod unitar.

Principiul organizării calculației contabile după cerințele sistematizării şi generalizării contabile a informațiilor economice realizate cu ajutorul conturilor, balanței de verificare şi a bilanțului contabil. În acest sens, specificul calculației contabile se realizează prin metodologia concretă de stabilire a rulajelor, totalului sumelor debitoare şi creditoare, a soldurilor conturilor, a egalităților balanței de verificare şi a corelațiilor dintre mijloacele din activul bilanțului şi sursele din pasivul bilanțului.

Principiul eficienței calculației presupune ca şi această activitate să se desfăşoare cu eforturi minime şi efecte maxime. Aceasta se traduce prin limitarea la strictul necesar a cheltuielilor ocazionate de întocmirea calculațiilor, iar indicatorii economico-financiari astfel calculați să fie corect stabiliți, să ajungă la factorii de decizie în timp oportun şi să fie prezentați într-o formă cât mai accesibilă.

Clasificare

În funcție de diferite criterii luate în considerare există mai multe **feluri de calculații,** şi anume:

a. În funcție de perioada de gestiune pentru care se calculează indicatorii economico-financiari avem calculații previzionale şi calculații efective.

a_1) Calculația previzională (antecalculația) se realizează înainte de producerea fenomenelor, proceselor şi operațiilor economico-financiare. Ea are drept scop determinarea unor indicatori prestabiliți (programați) ai

activităţii economico-financiare. Această calculaţie stă la baza elaborării bugetelor întreprinderii, a întocmirii planurilor de afaceri, a elaboării studiilor de fezabilitate etc.

a₂) Calculaţia efectivă (postcalculaţia) se realizează după momentul producerii fenomenelor, proceselor şi operaţiilor economico-financiare şi are ca scop stabilirea valorii efective a indicatorilor economico-financiari. Din punct de vedere al metodologiei folosite şi a scopului urmărit, la rândul lor calculaţiile efective pot fi: calculaţii contabile, calculaţii statistice şi calculaţii de analiză şi control a activităţii economico-financiare a întreprinderii.

b. <u>În funcţie de sfera de cuprindere</u> în calculaţie a elementelor structurale ale indicatorilor economico-financiari ce fac obiectul acesteia, putem avea calculaţii complete şi calculaţii parţiale.

b_1) Calculţiile complete iau în calculul unui indicator toate elementele structurale ale acestuia, de exemplu costul total al unui produs.

b_2) Calculţiile parţiale iau în considerare numai unele din elementele structurale ale indicatorilor calculaţi, de exemplu costul cu materiile prime.

Fiecare dintre aceste feluri de calculaţii prezentate au la bază o metodologie proprie de calcul.

Întrebări de autocontrol:

1. Definiţia şi conţinutul calculaţiei.
2. Enumeraţi principiile calculaţiilor contabile.
3. Care sunt principiile după care se organizează calculaţiile contabile?
4. Care sunt criteriile de clasificare a calculaţiilor şi felurile acestora?

TESTE DE EVALUARE

Testul 1 de autoevaluare (timp estimat 30 minute):

1. Ansamblul operaţiilor matematice efectuate pentru determinarea, pe baza unor principii şi a unei metodologii bine stabilite, a indicatorilor economico-financiari, în scopul evaluării cheltuielilor, veniturilor şi a rezultatelor financiare ale unei întreprinderi, reprezintă: a) evaluarea; b) calculaţia; c) inventarierea.

2. Conţinutul calculaţiei constă în : a) determinarea obligaţiilor întreprinderii; b) determinarea drepturilor întreprinderii; c) determinarea cifrică a indicatorilor economico-financiari a întreprinderii.

3. Principiile după care se realizează calculaţia contabilă sunt: a) determinarea obiectului calculaţiei, periodicizarea calculaţiei, documentarea calculaţiei, delimitarea calculaţiei cheltuielilor şi veniturilor, corelarea calculaţiilor contabile cu celelalte calculaţii economice, organizarea calculaţiei contabile după cerinţele sistematizării şi generalizării contabile a informaţiilor economice, eficienţa calculaţiilor; b) determinarea obiectului calculaţiei, periodicizarea calculaţiei, documentarea calculaţiei, delimitarea calculaţiei cheltuielilor şi veniturilor, corelarea calculaţiilor contabile cu celelalte calculaţii economice, eficienţa calculaţiilor; c) determinarea

obiectului calculației, delimitarea calculației cheltuielilor şi veniturilor, corelarea calculațiilor contabile cu celelalte calculații economice, organizarea calculației contabile după cerințele sistematizării şi generalizării contabile a informațiilor economice, eficiența calculațiilor.

4. În funcție de perioada de gestiune pentru care se calculează indicatorii economico-financiari există următoarele feluri de calculații: a) calculația previzională şi calculația completă; b) calculația efectivă şi calculația parțială; c) calculația previzională şi calculația efectivă.

5. În funcție de sfera de cuprindere putem avea următoarele feluri de calculații: a) calculația previzională şi calculația completă; b) calculația efectivă şi calculația parțială; c) calculații complete şi calculații parțiale.

Notă: Fiecare răspuns corect este notat cu câte 20 de puncte.

Testul 2 de autoevaluare (timp estimat 30 minute)

1. Calculația constituie: a) un procedeu practic al metodei contabilității; b) un element al patrimoniului întreprinderii; c) obiectul de studiu al contabilității.

2. Determinarea obiectului calculației constă în: a) determinarea valorii elementelor patrimoniale calculate; b) localizarea în timp şi spațiu a conținutului calculației; c) sistematizarea calculelor cu ajutorul conturilor.

3. Principiul periodicizării calculației constă în: a) stabilirea perioadei la care se face calculația; b) stabilirea elementelor care se calculează; c) separarea cheltuielilor şi a veniturilor pe exerciții financiare.

4. Calculația previzională se realizează: a) înainte de producerea fenomenelor, proceselor şi operațiilor economico-financiare; b) la începutul exercițiului financiar; c) la finele exercițiului financiar.

5. Calculația efectivă se realizează: a) la începutul exercițiului financiar; b) după momentul producerii fenomenelor, proceselor şi operațiilor economico-financiare; c) la finele exercițiului financiar.

Notă: Fiecare răspuns corect este notat cu câte 20 de puncte.

Recomandări bibliografice:

Teaciuc M., Sabău C., ş.a., Bazele contabilității, p.113-117.

TEMA VIII. SISTEMUL DE CONTURI

CONȚINUT:

8.1. Conținutul şi funcțiile contului

8.2. Forma grafică şi structura contului

8.3. Regulile de funcționare a conturilor, dubla înregistrare şi analiza contabilă

8.4. Formula şi articolul contabil

8.5. Clasificarea şi simbolizarea conturilor

REZUMAT

Contul reprezintă procedeul practic specific contabilității. Cu ajutorul lui se evidențiază situația fiecărui element patrimonial în parte şi se înregistrează toate operațiile economice la care sunt supuse elementele patrimoniale.

Principalele funcții ale conturilor sunt: economică; de grupare; de generalizare; de calcul; de control, statistică; de sistematizare. Forma grafică a contului poate fi bilaterală sau unilaterală.

Structura contului cuprinde: titlul contului; debitul şi creditul; rulajele; total sume; soldul.

Există patru reguli de funcționare a conturilor, iar funcție de modul de respectare a acestora conturile pot fi monofuncționale şi bifuncționale. Aplicarea regulilor de funcționare a conturilor în cadrul analizei contabile ne conduce la formula contabilă. Aceasta conține conturile corespondente în care se înregistrează operația economică, semnul egal şi sumele înregistrate.

Formulele contabile pot fi: simple şi compuse, pe de o parte, şi curente şi de stornare, pe de altă parte.

Conturile se clasifică după mai multe criterii şi se regăsesc reunite în cadrul Planului de conturi general, simbolizate după criteriul zecimal şi încadrate în clase şi grupe.

OBIECTIVE:

- Cunoaşterea unor noțiuni teoretice privind conținutul, funcțiile, forma grafică şi structura contului;
- Însuşirea unor deprinderi practice de a face analiza contabilă a unei operații economice, prin aplicarea regulilor de funcționare a conturilor;
- Cunoaşterea modului de simbolizare a conturilor şi de aranjare a lor în cadrul Planului de conturi general.

8.1. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIILE CONTULUI

Definiție

Contabilitatea, încă de la începuturile ei, a utilizat un alt procedeu propriu de lucru (alături de bilanț), numit **cont**, care a fost astfel conceput încât permite furnizarea de informații privind existentul inițial, modificările ce afectează patrimoniul , precum existentul la sfârşitul perioadei.

Contul poate fi definit ca fiind instrumentul de bază şi cel mai reprezentativ al metodei contabilității, folosit în mod curent pentru

ordonarea, gruparea şi sistematizarea într-o formă specifică a informaţiilor privind existenţa şi mişcarea elementelor patrimoniale. În acest scop contabilitatea utilizează un număr însemnat de conturi, care datorită legăturilor dintre ele, se constituie într-un sistem de conturi.

Conţinutul economic al contului

Toate conturile deschise în contabilitatea curentă au un anumit conţinut economic, ce este determinat de însăşi elementul patrimonial al cărui evidenţă o asigură. **Conţinutul economic** al contului poate fi de :

- **mijloc economic** cu o anumită destinaţie (ex.: mijloc fix, materii prime, produs finit, marfă, disponibil la bănci, numerar în casierie etc.);
- **sursă de finanţare**, (ex.: capital social, credite bancare, datorii faţă de furnizori etc.);
- **proces economic**, ce antrenează cheltuieli şi venituri (ex.: aprovizionare de materii prime şi materiale consumabile, producţia de bunuri materiale, lucrări şi servicii, vânzarea produselor, mărfurilor etc.);
- **rezultat financiar**, care se prezintă sub formă de profit sau pierdere.

Funcţiile

Conturile cuprinse în sistemul conturilor au următoarele **funcţii**:

a. Funcţia economică o îndeplinesc toate conturile şi constă în aceea că ţine evidenţa unui anumit mijloc economic, sursă sau proces economic, rezultat financiar, care determină însăşi conţinutul economic al contului respectiv.

b. Funcţia de grupare este îndeplinită de toate conturile prin aceea că în ele se înregistrează mijloace economice, surse de finanţare şi procese economice pe elemente omogene, reflectându-se în fiecare cont toate operaţiile care se referă la un anumit element.

c. Funcţia de sistematizare se exercită de fiecare cont prin înregistrarea separată a operaţiilor economice ce produc creşteri ale mijloacelor economice, surselor sau proceselor economice, de cele care determină micşorarea aceloraşi elemente.

d. Funcţia de generalizare este îndeplinită de conturile al căror conţinut este de acelaşi gen, care ţin evidenţa totalităţii unor elemente care diferă ca speţă. Aceste elemente diferite ca speţă sunt oglindite fiecare în câte un cont ce sunt reunite în totalitatea lor într-un singur cont, care îndeplineşte funcţia de generalizare.

e. Funcţia de calcul se îndeplineşte de toate conturile şi pe baza ei se calculează situaţia tuturor elementelor în diferite momente ale activităţii economice, se calculează costul efectiv al producţiei, rezultatele financiare.

f. *Funcţia de control* constă în folosirea datelor şi informaţiilor furnizate de ele la controlul integrităţii patrimoniului unităţii, controlul costului efectiv de producţie în comparaţie cu cel antecalculat etc.

g. Funcţia statistică rezidă din aceea că datele şi informaţiile furnizate de conturi sunt la baza unor indicatori statistici, cum ar fi : volumul mijloacelor economice, capitalul social subscris şi vărsat, cifra de afaceri, costul producţiei etc.

8.2. FORMA GRAFICĂ ŞI STRUCTURA CONTULUI

Contul a fost conceput să înregistreze grupat două categorii de modificări (creşteri şi micşorări), drept pentru care el are o anumită formă grafică. În practica contabilă se cunosc **două forme grafice** ale contului: forma bilaterală şi forma unilaterală.

Forme grafice

Forma grafică bilaterală, numită şi clasică, cuprinde pentru fiecare cont două părţi: în una din părţi se înregistrează existentul iniţial şi creşterile elementului pentru care s-a deschis contul respectiv, iar în cealaltă parte se înregistrează micşorările aceluiaşi element.

Convenţional s-a stabilit că pentru conturile de mijloace economice, existentele şi creşterile se înregistrează în partea stângă iar micşorările în dreapta; la conturile de surse economice înregistrările se fac invers, existenţele iniţiale şi creşterile în partea dreaptă şi micşorările în partea stângă. Se observă că înregistrările în conturi se fac în raport de conţinutul lor economic.

Forma grafică unilaterală a fost concepută pentru a înlătura elementele ce se repetă în coloane distincte în forma bilaterală, în cele două părţi: data operaţiei, documentul justificativ şi explicaţia. Elemente ce se trec o singură dată pentru cele două părţi, dar se adaugă o coloană în plus pentru determinarea existenţelor patrimoniale după fiecare operaţie economică înregistrată în cont.

Structura contului

Structura contului este formată din elementele sale componente, adică: denumirea contului, părţile contului, rulajul contului, total sume şi soldul contului.

1. Titlul contului este elementul de identificare din totalitatea conturilor şi este dat tocmai de denumirea elementului patrimonial a cărui evidenţă o ţine.

2. Cele două părţi opuse ale contului, adică *debitul şi creditul*. În mod cu totul convenţional debitul reprezintă partea dreaptă a contului, iar creditul partea stângă, indiferent de tipul acestuia (de activ sau de pasiv).

3. Mişcările (rulajul contului) reprezintă toate sumele înregistrate în debitul şi/sau creditul unui cont. A debita un cont înseamnă a înregistra o sumă în debitul său, iar a credita un cont înseamnă a înregistra o sumă în creditul său. Totalitatea înregistrărilor pe debitul unui cont, în cursul unei perioade, formează rulajul debitor (R_d), iar totalitatea înregistrărilor pe credit formează rulajul creditor (R_c).

4. Total sume cuprinde, la modul general, suma dintre existentul iniţial(S_i) şi mişcările (rulajele) conturilor.

Total sume se determină în mod diferit, funcţie de conţinutul economic al contului, astfel :

- la conturile de activ: $T_{da} = S_{id} + R_d$; $T_{ca} = R_c$
- la conturile de pasiv: $T_{dp} = R_d$; $T_{cp} = S_{ic} + R_c$

5. Soldul contului reprezintă existentul valoric la un moment dat al elementului patrimonial pentru care s-a deschis contul respectiv. În principiu el se stabileşte ca diferenţă dintre totalul sumelor debitoare şi totalul sumelor creditoare, în cazul conturilor de activ, şi invers în cazul conturilor de pasiv. În situaţiile în care totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare soldul este zero, contul nu are sold şi poartă denumirea de *cont soldat sau balansat.* Relaţiile de calcul pentru fiecare tip de conturi se prezintă astfel:

- pentru conturile de activ: $S_d = T_{da} – T_{ca} = S_{id} + R_d - R_c$
- pentru conturile de pasiv: $S_c = T_{ca} – T_d = S_{ic} + R_c - R_d$

Soldul stabilit la sfârşitul perioadei (lunii) sau la sfârşitul exerciţiului (la 31 decembrie) se numeşte *sold final* (S^f) şi apare ca *sold iniţial* (S^i) în luna următoare sau la începutul anului (la 01 ianuarie).

8.3. REGULILE DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR, DUBLA ÎNREGISTRARE ŞI ANALIZA CONTABILĂ

Varianta 1

Regulile de funcționare a conturilor stabilesc partea conturilor, debit sau credit, în care urmează a fi înregistrate operațiile economice consemnate în documentele justificative. Aceste reguli sunt următoarele:

Sold inițial

- **Regula 1**: Conturile de activ încep să funcționeze prin debitare, cu preluarea soldurilor inițiale din activul bilanțului, iar conturile de pasiv încep să funcționeze prin creditare, cu preluarea soldurilor inițiale din pasivul bilanțului.

Creşteri

- **Regula 2**: Conturile de activ se debitează cu creşterile elementelor patrimoniale de activ şi cheltuieli, iar conturile de pasiv se creditează cu creşterile elementelor patrimoniale de pasiv şi venituri.

Micşorări

- **Regula 3**: Conturile de activ se creditează cu micşorările elementelor de activ şi cheltuieli, iar conturile de pasiv se debitează cu micşorările elementelor de pasiv şi venituri.

Sold final

- **Regula 4**: Conturile de activ prezintă sold final debitor sau zero, iar conturile de pasiv prezintă sold final creditor sau zero.

Varianta 2

Aceste patru reguli de funcționare a conturilor pot fi prezentate şi separat pe fiecare tip de conturi, astfel:

Cont de activ

- conturile de activ încep să funcționeze prin debitare (R1), se debitează cu creşterile de active şi cheltuieli (R2), se creditează micşorările de active şi cheltuieli(R3) şi prezintă sold final debitor sau zero (R4);

Cont de pasiv

- conturile de pasiv încep să funcționeze prin creditare(R1), se creditează cu creşterile de pasive şi venituri(R2), se debitează cu micşorările de pasive şi venituri(R3) şi prezintă sold final creditor sau zero(R4).

Aceste reguli generale se aplică la majoritatea conturilor utilizate în contabilitate şi ele sunt *conturi monofuncționale*, deoarece se supun numai unei singure reguli, a conturilor de activ sau a conturilor de pasiv.

Pe lângă aceste conturi mai există şi ***conturi bifuncționale***, ele încep să funcționeze fie prin debitare, fie prin creditare şi pot prezenta, fie sold debitor, fie sold creditor.

Principiul dublei înregistrări

Dubla înregistrare, ca principiu de fundamental a metodei contabilității, presupune înregistrarea oricărei operații economice în cel puțin două conturi, în debitul unui cont şi în creditul altui cont.

Această legătură între contul care se debitează şi contul care se creditează în vederea înregistrării unei operații economice poartă denumirea de *corespondența conturilor*; iar conturile între care se stabileşte o asemenea legătură se numesc *conturi corespondente*.

Analiza contabilă

Analiza contabilă reprezintă procedeul logic prin care se stabilesc conturile corespondente necesare realizării dublei înregistrări a operațiilor economice. Conținutul ei constă în parcurgerea următoarelor etape:

1. Stabilirea naturii operației consemnată în documentele justificative;
2. Stabilirea elementelor patrimoniale care se modifică şi sensul modificării (creştere sau micşorare);
3. Stabilirea conturilor în care se evidențiază elementelor patrimoniale şi tipul acestor conturi (de activ sau de pasiv);
4. Aplicarea regulilor de funcționare a conturilor, ținând cont de sensul

modificărilor şi de tipul conturilor;

5. Scrierea formulei contabile rezultată în urma aplicării regulilor de funcționare a conturilor.

8.4. FORMULA ŞI ARTICOLUL CONTABIL

Definiție

Formula contabilă reprezintă modalitatea de transpunere grafică în egalitate valorică a sumelor înregistrate în conturile corespondente, pe baza principiului dublei reprezentări şi dublei înregistrări a patrimoniului. Ea se compune din: cele două conturi corespondente, semnul egal între ele şi sumele înregistrate.

Articolul contabil

Dacă la formula contabilă se adaugă data efectuării operației, documentul justificativ în care este consemnată operația şi explicația operației se obține articolul contabil.

Clasificare

Formulele contabile se pot clasifica după două criterii, şi anume:

- după numărul de conturilor pe cale le conțin avem:
    - formule contabile simple
    - formule contabile compuse;
- după rolul lor avem:
    - formule contabile curente
    - formule contabile de stornare.

Formule contabile simple, sunt acelea care conțin doar două conturi, unul pe credit şi altul pe debit.

Formule contabile compuse, sunt acelea care conțin cel puțin trei conturi. Aceste formule pot fi, la rândul lor:

- compuse pe debit, sunt cele care conțin un singur cont pe credit şi două sau mai multe conturi pe debit;
- compuse pe credit, sunt cele care conțin un singur cont pe debit şi două sau mai multe

Formulele contabile curente sunt formule ce se întocmesc pentru reflectarea în mod normal a operațiilor consemnate în documente.

Formulele contabile de stornare sunt formule ce corectează sau anulează unele înregistrări eronate efectuate în perioadele anterioare. În funcție de modul de realizare a corectării aceste formule pot fi : de stornare în negru şi de stornare în roşu.

- Formulele de stornare în negru sunt acelea în care corectarea sau anularea înregistrării anterioare se obține prin inversarea poziției deținute de conturi în cadrul formulei contabile anterioare eronate, cu sumele în negru, după care se scrie formula contabilă corectă, tot cu sumele în negru.
- Formulele de stornare în roşu realizează corectarea prin repetarea formulei contabile eronate, dar cu sumele în roşu, după care se scrie formula contabilă corectă cu sumele în negru.

În practică se utilizează cu preponderență formulele de stornare în roşu, deoarece aceste nu artificializează rulajele conturilor, spre deosebire de formulele de stornare în negru.

Elaborarea formulei contabile, respectiv transpunerea într-o ecuație a realității ce face obiectul contabilității, constituie chintesența acestei discipline ştiințifice. Ea reflectă finalul drumului parcurs de la teorie la practică.

8.5. CLASIFICAREA ŞI SIMBOLIZAREA CONTURILOR

Toate conturile folosite în dubla înregistrare pentru a transpune operațiile economice şi financiare sunt integrate într-un ansamblu unitar denumit sistemul conturilor.

Criterii de clasificare a conturilor

Folosirea sistemului conturilor în procesul de cunoaștere și gestionare a patrimoniului impune împărțirea conturilor în clase, grupe, conturi sintetice de gradul I (conturi principale) şi conturi sintetice de gradul II (subconturi). Conturile se pot clasifica după următoarele criterii: funcția conturilor, sfera de cuprindere şi conținutul lor economico-financiar.

a. După funcția contabilă conturile se clasifică în *conturi de activ* şi *conturi de pasiv*, iar în cursul perioadelor de gestiune apar şi *conturi bifuncționale*, determinate de soldul final al costurilor.

b. După sfera de cuprindere, conturile se împart în conturi sintetice şi conturi analitice.

Conturile sintetice grupează elementele patrimoniale pe grupe sau categorii omogene, din punct de vedere a conținutului lor. Conturile sintetice, folosite conform normelor din țara noastră, sunt sintetice de gradul I şi sintetice de gradul II, ce sunt obligatorii a fi utilizate de agenții economici.

Delimitarea celor două categorii de conturi sintetice se face prin numărul cifrelor din simbolizarea lor : trei cifre pentru conturile sintetice de gradul I şi patru cifre pentru conturile sintetice de gradul II.

Conturile analitice sunt conturi dezvoltătoare ale conturilor sintetice. Modul de alcătuite şi de utilizare a acestor conturi este la latitudinea fiecărei întreprinderi, în funcție de condițiile concrete şi de nevoile de informare ale managementului acesteia.

c. Conținutul economico-financiar este criteriul ce stă la baza schemei de clasificare a conturilor, aceasta deoarece pe conținutul economic se întemeiază atât funcția contabilă cât şi sfera de cuprindere. În funcție de acest criteriu conturile se clasifică în: conturi bilanțiere, conturi de ordine şi evidență şi conturi de gestiune.

Conturile bilanțiere sunt conturile deschise pentru active şi pasive, iar soldurile lor finale la sfârşitul perioadei de gestiune oferă posibilitatea întocmirii bilanțului contabil. Aceste conturi se mai numesc şi *conturi de situație* prin care se reflectă o situație existentă la un moment dat a patrimoniului şi cuprind clasele de conturi de la 1 la 5.

Conturile de gestiune sunt utilizate de către contabilitatea de gestiune şi sunt cuprinse în clasa 9 de conturi.

Conturile de ordine şi evidență sau *conturi în afara bilanțului* sunt conturile cu ajutorul cărora se evidențiază valorile materiale şi băneşti ce nu aparțin unității, dar se află temporar în cadrul acesteia, respectiv clasa 8 de conturi.

Planul general de conturi

Planul de conturi general cuprinde totalitatea conturilor sintetice care servesc la înregistrarea existenței, mişcării şi transformării mijloacelor economice, a surselor acestor mijloace şi a rezultatelor obținute. Acesta se prezintă sub forma unui tablou în care fiecare cont are o denumire, simbol cifric şi sunt încadrate în clase şi grupe după anumite criterii.

Planul de Conturi General adoptat şi folosit în țara noastră este bazat pe

sistemul zecimal şi corespunzător organizării *contabilității în dublu circuit*.

Un plan de conturi zecimal se caracterizează printr-un sistem de simbolizare zecimal ce împarte conturile în 9 clase. Clasele la rândul lor se împart în zece grupe, iar fiecare grupă poate să cuprindă un număr de 10 conturi sintetice numite şi conturi divizionare.

Simbolizarea fiecărui cont delimitează elementele patrimoniale, funcţie de caracteristici, pe clase, grupe şi cont. Clasele de conturi se simbolizează cu o cifră, grupele cu două şi conturile cu trei cifre. Conturile simbolizate cu trei cifre sunt conturi sintetice de gradul I. Conturile sintetice de gradul I se pot dezvolta în conturi sintetice de gradul II, conturi ce se simbolizează cu patru cifre şi de gradul III simbolizate cu cinci cifre (ex.: societăți bancare).

Simbolizarea conturilor reliefează elemente particulare ale conturilor. Cifra a treia în simbolul conturilor, de la 0 la 8, delimitează structura contului şi operațiilor, la nivelul grupelor. Cifra 9 pe poziția a treia, are o conotație specifică, indică faptul că aceste conturi au funcția contabilă inversă celorlalte conturi din grupă. Aceeaşi cifră 9, aflată pe poziția a doua în simbolul grupei (şi respectiv a conturilor) indică deprecieri cu caracter reversibil, adică provizioane pentru deprecierea activelor, ce se găsesc la nivelul fiecărei clase:

Pe cele două circuite ale contabilității în dublu circuit, clasele de conturi se distribuie astfel :

Circuitul contabilității financiare se realizează cu ajutorul *claselor conturilor de bilanț*, în care se înregistrează existența şi mişcarea elementelor patrimoniale şi pe baza cărora se întocmeşte bilanțul.

Clasele conturilor de bilanț sunt : 1 - Conturi de capital, 2 - Conturi de imobilizări, 3 – Conturi de stocuri şi producția în curs de execuție, 4 – Conturi de terți, 5 – Conturi de trezorerie.

Clasele conturilor de procese economice, ce cuprind clasa 6 – Conturi de cheltuieli şi clasa 7 – Conturi de venituri.

Clasa conturilor speciale, clasa 8 – Conturi speciale, în care se înregistrează operații economice asupra elementelor extrapatrimoniale, care uneori pot să influențeze starea patrimonială.

Circuitul contabilității de gestiune se realizează cu ajutorul conturilor interne de gestiune, cuprinse în clasa 9 – Conturi de gestiune. Această clasă de conturi înregistrează decontările interne privind cheltuielile aferente realizării producției şi costurilor acesteia.

Întrebări de autocontrol:

1. Ce este contul contabil?
2. Care sunt funcțiile conturilor?
3. Care sunt elementele structurale ale contului şi modul lor de calcul?
4. Explicați forma grafică unilaterală a contului.
5. Care sunt regulile de funcționare a conturilor?
6. Ce este dubla înregistrare şi corespondența conturilor?
7. Care sunt etapele analizei contabile?
8. Definiți formula contabilă şi articolul contabil.
9. Care sunt felurile formulelor contabile şi modul lor de utilizare?
10. Care sunt principalele criterii de clasificare a conturilor?

11. Care sunt clasele de conturi cuprinse în Planul de conturi general şi cum se pot grupa acestea?
12. Cum se simbolizează conturile în cadrul Planul de conturi general?

TESTE DE EVALUARE

Testul 1 de autoevaluare (timp estimat 45 minute):

1. Furnizarea de informaţii privind existentul iniţial, modificările ce afectează patrimoniul , precum existentul la sfârşitul perioadei, se realizează cu ajutorul: a) bilanţului; b) contului de profit şi pierderi; c) contului;

2. Materiile prime sunt: a) surse de provenienţă; b) mijloace economice; c) procese economice.

3. Cum se numeşte funcţia contului prim care mijloace economice, surse de finanţare şi procese economice sunt împărţite pe elemente omogene, reflectându-se în fiecare cont toate operaţiile care se referă la un anumit element: a) economică; b) de grupare; c) de sistematizare.

4. Care este funcţia contului prin care se calculează situaţia tuturor elementelor în diferite momente ale activităţii economice, se calculează costul efectiv al producţiei, rezultatele financiare etc. : a) economică; b) de generalizare; c) de calcul.

5. Care din funcţiile grafice sunt specifice contului: a) forma grafică unilaterală; b) forma grafică bilanţieră; c) forma grafică bilaterală;

6. Cele două părţi ale contului se numesc: a) debit şi credit; b) activ şi pasiv; c) debit şi pasiv.

7. Toate sumele înregistrate în debitul şi/sau creditul unui cont reprezintă : a) creditul uni cont; b) mişcările uni cont; c) debitul unui cont.

8. Totalitatea înregistrărilor pe debitul unui cont, în cursul unei perioade, formează : a) rulajul debitor; b) rulajul creditor; c) rulajul contului.

9. Următoarele formule $T_d = S_{id} + R_d$; $T_c = R_c$ sunt specifice conturilor: a) de activ b) de pasiv; c) de activ şi de pasiv.

10. Soldul final al contului de activ se determină cu formula: a) $S_d = T_{ca} - T_{da} = S_{id} + R_d$; b) $S_d = T_{da} - T_{ca} = S_{id} + R_d - R_c$; c) $S_d = T_{da} - T_{ca} = S_{id} + R_d$

<u>Notă:</u> Fiecare răspuns corect este notat cu câte 10 de puncte.

Testul 2 de autoevaluare (timp estimat 45 minute):

1. Cele două părţi ale contului se numesc: a) debit şi credit; b) activ şi pasiv; c) debit şi pasiv.

2. Toate sumele înregistrate în debitul şi/sau creditul unui cont reprezintă : a) creditul uni cont; b) mişcările uni cont; c) debitul unui cont.

3. Totalitatea înregistrărilor pe debitul unui cont, în cursul unei perioade, formează : a) rulajul debitor; b) rulajul creditor; c) rulajul contului.

4. Următoarele formule $T_d = S_{id} + R_d$; $T_c = R_c$ sunt specifice conturilor: a) de activ b) de pasiv; c) de activ şi de pasiv.

5. Soldul final al contului de activ se determină cu formula: a) $S_d = T_{ca}$ $- T^{da} = S^{id} + R^{d}$; b) $S^{d} = T^{da} - T^{ca} = S^{id} + R^{d} - R^{c}$; c) $S^{d} = T^{da} - T^{ca} = S^{id} +$ R_d

6. Conturile de pasiv se debitează cu: a) micşorările elementelor de pasiv; b) creşterile elementelor de pasiv; c) intrările elementelor de pasiv;

7. Conturile de activ prezintă sold final : a) debitor; b) creditor; c) debitor sau zero;

8. Conturile care se supun numai unei singure reguli, a conturilor de activ sau a conturilor de pasiv, sunt denumite conturi: a) bifuncționale; b) debitoare; c) monofuncționale.

9. Potrivit cărui principiu fundamental a metodei contabilității, o operație economică trebuie înregistrată în cel puțin două conturi, în debitul unui cont şi în creditul altui cont: a) dubla reprezentare; b) dubla înregistrare; c) dubla contabilizare.

10. După numărul conturilor pe cale le conțin formule contabile pot fi: a) simple; b) compuse; c) simple şi compuse;

Notă: Fiecare răspuns corect se notează cu 10 puncte.

Testul 3 de autoevaluare (40 minute):

1. Conturile care încep să funcționeze fie prin debitare, fie prin creditare şi pot prezenta, fie sold debitor, fie sold creditor, sunt conturi: a) bifuncționale; b) debitoare; c) monofuncționale.

2. Formule ce corectează sau anulează unele înregistrări eronate efectuate în perioadele anterioare sunt: a) formule simple; b) formule curente; c) formule de stornare.

3. Conturile de activ se creditează cu: a) creşterile elementelor de activ; b) micşorările elementelor de activ; c) intrările elementelor de activ.

4. Toate conturile folosite în dubla înregistrare pentru a transpune operațiile economice şi financiare sunt integrate într-un ansamblu unitar denumit : a) sistemul bilanțier; b) sistemul de conturi; c) sistemul contabil.

5. După funcția contabilă conturile se clasifică în: a) conturi de activ şi conturi de debit; b) conturi de debit şi conturi de credit; c) conturi de activ, conturi de pasiv şi conturi bifuncționale.

6. În funcție de conținutul economico-financiar conturile se clasifică în: a) conturi de activ, conturi de pasiv şi conturi bifuncționale; b) conturi bilanțiere, conturi de ordine şi evidență şi conturi de gestiune; c) conturi de debit şi conturi de credit.

7. Conturile care țin evidenta elementelor patrimoniale din activul bilanțului sunt: a) conturi de activ; b) conturi de pasiv; c) conturi de activ si pasiv.

8. Conturile în cadrul planului de conturi sunt împărțite în: a) 8 clase; b) 9 clase; c) 10 clase.

9. Contabilitatea de gestiune foloseşte conturile din clasa a) 8; b) 9; c)10.

10. Funcționarea conturilor în afara bilanțului (clasa 8 de conturi) are la bază principiul: a) dublei înregistrări; b) înregistrărilor în partidă simplă; c) înregistrărilor în partidă triplă.

Recomandări bibliografice:

1. Sabău C., Contabilitatea întreprinderii, Editura Eurobit, Timişoara, 1995, p. 29-44.
2. Teaciuc M., Sabău C., ş.a., Bazele contabilităţii, p.47-96.
3. Feleagă N., Ionaşcu I., Tratat de contabilitate financiară, vol. II, Editura Economică, Bucureşti,1998, p.11-32.

TEMA IX. BALANȚA DE VERIFICARE A CONTURILOR

CONȚINUT:

9.1. Conținutul şi funcțiile balanței de verificare

9.2. Felurile şi formele balanțelor de verificare

9.3. Întocmirea balanței de verificare

REZUMAT

Balanța de verificare este un procedeu practic al metodei contabilității cu ajutorul căruia se centralizează datele înregistrate în conturi şi se asigură verificarea corectitudinii înregistrărilor în contabilitate. Pe lângă aceste două funcții, de centralizare şi de verificare, ea mai îndeplineşte şi funcțiile de registru contabil şi de analiză economico-financiară.

După conturile pe care le cuprind balanțele sunt de două feluri, generale şi analitice. După numărul de egalități pe care le conțin există următoarele **forme** ale balanței generale: balanțe cu o singură egalitate, balanțe cu două egalități, balanțe cu trei egalități, balanțe cu patru egalități, balanțe cu cinci serii de egalități şi balanța şah.

Întocmirea balanței de verificare cuprinde următoarele etape: pregătirea conturilor, transcrierea datelor din conturi în balanță, totalizarea şi verificarea egalităților balanței. Existența unor inegalități între coloanele balanței de verificare se datorează următoarelor tipuri de erori: erori de înregistrare în evidența sistematică, erori de pregătire a conturilor, erori de întocmire a balanței.

OBIECTIVE

- Cunoaşterea unor noțiuni teoretice despre balanța de verificare.
- Prezentarea principalelor forme de balanțe şi egalitățile din cadrul fiecăreia.
- Parcurgerea principalelor etape ale întocmirii balanței de verificare şi a erorilor ce pot să apară în cadrul acestei activități.

9.1. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIILE BALANȚEI DE VERIFICARE

Definiție

Balanța de verificare realizează centralizarea datelor înregistrate în conturi şi asigură verificarea corectitudinii înregistrărilor în contabilitate. În conformitate cu prevederile art. 22 din Legea contabilității balanța de verificare **se întocmeşte lunar**.

Deci, balanța de verificare este un tablou al întregului sistem de conturi, în cadrul căruia se verifică egalitățile generate de dubla înregistrare, atât structural cât şi global. Egalitatea structurală se regăseşte în cadrul balanței fiecărui cont în parte, iar egalitatea globală se referă la totalurile balanței de verificare.

Elementele

Balanța de verificare cuprinde pentru toate conturile întreprinderii următoarele elemente:

- simbolul şi denumirea conturilor, conform Planului de conturi;
- soldurile inițiale, debitoare sau creditoare, ale fiecărui cont;
- rulajele debitoare şi creditoare;
- soldurile finale, debitoare sau creditoare.

Funcțiile

Balanța de verificare îndeplineşte următoarele **funcții**: de centralizare; de verificare; de registru contabil şi de analiză economico-financiară.

a) Funcția de centralizare a balanței se realizează prin însumarea tuturor modificărilor intervenite într-o anumită perioadă, atât în cadrul fiecărui element patrimonial în parte, cât şi pe ansamblul întreprinderii, prin însumarea rulajelor tuturor conturilor.

Funcția de centralizare a balanței se reflectă şi în legătura pe care o realizează între sistemul de conturi şi bilanțul contabil. Astfel soldurile finale ale conturilor sintetice din balanța de verificare sunt preluate în bilanț.

b) Funcția de verificare a exactității datelor înregistrate în conturi se realizează pe baza respectării principiului dublei înregistrări. Această funcție se regăseşte atât în cadrul conturilor sintetice, cât şi a celor analitice.

Principiul înregistrării în evidența cronologică şi cea sistematică, determină egalitatea între totalul rulajului operațiilor din evidența cronologică şi totalul rulajului debitor sau creditor determinat pe baza evidenței sistematice.

Verificarea înregistrărilor în conturi se realizează prin următoarele trei serii de *egalități ale balanței:*

- suma soldurilor inițiale debitoare (ΣSid) trebuie să fie egală cu suma soldurilor inițiale creditoare (ΣSic), adică:

$\Sigma Sid = \Sigma Sic$

- suma rulajelor debitoare (ΣRd) trebuie să fie egală cu suma rulajelor creditoare (ΣRc), adică:

$\Sigma Rd = \Sigma Rc$

- suma soldurilor finale debitoare (ΣSfd) trebuie să fie egală cu suma soldurilor finale creditoare (ΣSfc), adică:

$\Sigma Sfd = \Sigma Sfc$

c) Funcția de registru contabil a balanței se manifestă în cadrul formei de contabilitate informatice. În acest caz balanța conturilor preia funcția registrului cartea-mare (şah).

d) Funcția de analiză economico-financiară se realizează prin furnizarea de informații despre rulajul şi soldul fiecărui cont. Prin aceasta se oferă posibilitatea urmăririi situației financiare a întreprinderii în perioada analizată şi stabilirii modului de formare a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor.

9.2. FELURILE ŞI FORMELE BALANȚELOR DE VERIFICARE

După conturile pe care le cuprind există două **feluri** de balanțe:

- **balanțe generale**, adică cele care cuprind toate conturile sintetice, iar în unele cazuri şi unele conturi analitice;
- **balanțe analitice,** care se întocmesc pentru toate conturile analitice dezvoltătoare ale fiecărui cont sintetic.

După numărul de egalităţi pe care le conţin există următoarele **forme** ale balanţei generale: balanţe cu o singură egalitate, balanţe cu două egalităţi, balanţe cu trei egalităţi, balanţe cu patru egalităţi, balanţe cu cinci serii de egalităţi şi balanţa şah.

a) **Balanţa conturilor cu o singură egalitate** cuprinde o singură egalitate, între totalul sumelor debitoare (Td) şi totalul sumelor creditoare (Tc), adică:

$\Sigma Td = \Sigma Tc$

în care: $\Sigma Td = \Sigma Sid + \Sigma Rd$

$\Sigma Tc = \Sigma Sic + \Sigma Rc$

sau între totalul soldurilor finale creditoare şi totalul soldurilor finale creditoare, adică:

$\Sigma Sfd = \Sigma Sfc$

Această balanţă este cunoscută sub denumirea de **situaţie contabilă,** sau de **balanţa soldurilor.**

b) **Balanţa conturilor cu două egalităţi,** denumită şi **balanţa sumelor şi soldurilor,** operează cu ambele egalităţi prezentate anterior.

c) **Balanţa conturilor cu trei serii de egalităţi** este construită pe criteriul separării soldurilor iniţiale de rulaje. Ca urmare, ea cuprinde următoarele trei serii de egalităţi:

$\Sigma Sid = \Sigma Sic$

$\Sigma Rd = \Sigma Rc$

$\Sigma Sfd = \Sigma Sfc$

d) **Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi** reprezintă o combinare a balanţei de sume şi solduri (prezentată la punctul "b") cu balanţa de rulaje lunare cu solduri iniţiale (prezentată la punctul "c"). De aceea ea poartă denumirea de **balanţa de rulaje lunare cu sume precedente.** Cele patru egalităţi ale acestei balanţe sunt:

- totalul sumelor debitoare din perioada precedentă (ΣSd) este egal cu totalul sumelor creditoare din perioada precedentă (ΣSc), adică:

$\Sigma Sd = \Sigma Sc$

- totalul rulajelor debitoare din luna curentă este egal cu totalul rulajelor creditoare din luna curentă:

$\Sigma Rd = \Sigma Rc$

- totalul sumelor debitoare la finele lunii curente (Td) este egal cutotalul sumelor creditoare de la finele lunii curente (Tc), adică:

$\Sigma Td = \Sigma Tc$

sau

$\Sigma Sd + \Sigma Rd = \Sigma Sc + \Sigma Rc$

- totalul soldurilor finale debitoare este egal cu totalul soldurilor finale creditoare, adică:

$\Sigma Sfd = \Sigma Sfc$

în care:

$Sfd = Td - Tc$

$Sfc = Tc - Td$

e) **Balanța de verificare cu cinci serii de egalități** se bazează pe principiul separării soldurilor inițiale de total sume din luna precedentă. Cele cinci egalități sunt:

- totalul soldurilor inițiale debitoare de la începutul exercițiului este egal cu totalul soldurilor inițiale creditoare de la începutul exercițiului:

$\Sigma Sid = \Sigma Sic$

- totalul rulajelor cumulate debitoare din luna precedentă este egal cu totalul rulajelor cumulate creditoare din luna precedentă:

$\Sigma Rcd = \Sigma Rcc$

- totalul rulajelor debitoare din luna curentă este egal cu totalul rulajelor creditoare din luna curentă:

$\sum Rd = \sum Rc$

- totalul rulajelor cumulate debitoare de la finele lunii curente este egal cu totalul rulajelor cumulate creditoare de la finele lunii curente:

$\Sigma Rcdf = \Sigma Rccf$

- totalul soldurilor finale debitoare este egal cu totalul soldurilor finale creditoare:

$\Sigma Sfd = \Sigma Sfc$

în care:

$$Sfd = (Sid + Rcdf) - Rccf$$
$$Sfc = (Sic + Rccf) - Rcdf$$
$$Rcdf = Rcd + Rd$$
$$Rccf = Rcc + Rc$$

Modelul acestei balanțe se prezintă astfel:

BALANŢA DE VERIFICARE

întocmită la data de ....

Simbol cont	Denumire cont	Solduri inițiale		Rulaje cumulate din luna preced.		Rulaje curente		Total rulaje la finele lunii		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
101	Capital social										
TOTAL		ΣSid	ΣSic	ΣRcd	ΣRcc	ΣRd	ΣRc	ΣRcdf	ΣRccf	ΣSfd	ΣSfc

9.3. ÎNTOCMIREA BALANȚEI DE VERIFICARE

Etape

Balanța de verificare se întocmește lunar și ori de câte ori este necesar. Această activitate cuprinde următoarele **etape:** pregătirea conturilor, transcrierea datelor din conturi în balanță, totalizarea și verificarea egalităților balanței.

a) **Pregătirea conturilor** constă în calcularea rulajelor debitoare și creditoare, totalizarea sumelor debitoare și creditoare de la finele lunii și stabilirea soldurilor finale. Trebuie precizat faptul că pregătirea conturilor se realizează cu anumite particularități, în funcție de numărul de egalități ale balanței adoptate.

b) **Transcrierea datelor din conturi în balanță** se recomandă a se facă doar pentru rulajele curente. Soldurile inițiale și rulajele cumulate până la finele lunii precedente se pot prelua din balanța lunii precedente, iar soldurile finale se calculează direct din datele înscrise în balanță.

c) **Totalizarea şi verificarea egalităţilor balanţei** se face pe fiecare coloană a balanţei, verificându-se în final egalităţile acesteia. În acelaşi timp se verifică dacă totalul rulajului din registrul-jurnal (evidenţa cronologică) este egal cu totalul rulajelor curente (debitoare şi creditoare) înscrise în balanţă. De asemenea, se mai verifică dacă soldurile finale ale conturilor determinate pe baza registrului "cartea-mare" (evidenţa sistematică) corespund cu soldurile finale calculate în balanţă.

Tipuri de erori

Existenţa unor inegalităţi între coloanele balanţei de verificare se datorează următoarelor tipuri de erori: erori de înregistrare în evidenţa sistematică, erori de pregătire a conturilor, erori de întocmire a balanţei.

Erorile de înregistrare în evidenţa sistematică constau din omisiunea sau transcrierea greşită a sumelor din registrul-jurnal (evidenţa cronologică) în conturi (evidenţa sistematică) sau din documentul justificativ în registrul-jurnal. Identificarea acestor erori se face prin confruntarea (punctarea) înregistrărilor din registrul-jurnal cu cele din cartea-mare, eventual şi cu documentele justificative.

Erorile de pregătire a conturilor pot rezulta din însumarea greşită a rulajelor şi a soldurilor în conturi. Aceste erori se corectează prin refacerea tuturor calculelor în fiecare cont în parte.

Erorile de întocmire a balanţei constau din erori la însumarea coloanelor, la stabilirea soldurilor finale, la preluarea rulajelor sau a soldurilor iniţiale din conturi. Pentru corectarea acestor greşeli se refac calculele în conturi şi se face punctajul între sumele trecute în balanţă şi sumele calculate în evidenţa sistematică.

Există însă şi erori care nu pot fi descoperite cu ajutorul balanţei. Acestea sunt erori de imputare şi compensare.

Erorile de imputare sunt determinate de preluarea greşită a sumelor din evidenţa cronologică la un alt cont decât la cel din formula contabilă.

Erorile de compensare constau în trecerea greşită a sumelor din evidenţa primară sau din registrul-jurnal în conturi. Adică, se poate trece o sumă în plus în debitul sau creditul unui cont, şi o altă sumă în minus, de aceeaşi valoare şi în aceeaşi parte a altui cont.

Aceste erori pot fi identificate prin apariţia de solduri necorespunzătoare la unele conturi, apariţia ulterioară a documentelor neînregistrate, a reclamaţiilor clienţilor, furnizorilor sau creditorilor etc. Erorile din evidenţa cronologică se corectează numai prin formule contabile de stornare, iar cele din evidenţa sistematică prin scrierea sumei corecte deasupra sumei greşite, aceasta din urmă fiind anulată prin tăierea cu o linie.

Întrebări de autocontrol:

1. Ce este balanţa de verificare şi care sunt funcţiile acesteia?
3. Care sunt felurile balanţelor de verificare a conturilor ?
4. Care sunt principalele forme ale balanţelor de verificare ?
5. Care sunt egalităţile din cadrul fiecărei forme de balanţă ?
6. Cum se calculează soldul final în cazul balanţelor cu patru şi cu cinci serii de egalităţi?
7. Care sunt principalele etape ale întocmirii balanţei de verificare?
8. Care sunt principalele erori ce pot să apară la întocmirea balanţei de verificare?
9. Cum se corectează fiecare tip de eroare?

TESTE DE EVALUARE

Testul 1 de autoevaluare (timp estimat 45 minute):

1. Centralizarea datelor înregistrate în conturi şi verificarea corectitudinii înregistrărilor în contabilitate realizează cu ajutorul: a) conturilor; b) balanţei de verificare; c) bilanțului.
2. Însumarea tuturor modificărilor intervenite într-o anumită perioadă, atât în cadrul fiecărui element patrimonial în parte, cât şi pe ansamblul întreprinderii, prin însumarea rulajelor tuturor conturilor se realizează prin funcția de : a) verificare; b) centralizare; c) registru contabil.
3. Balanța de verificare este un document care se întocmeşte: a) anual; b) bianual; c) lunar.
4. Un cont care are sold la începutul exercițiului financiar, dar nu are înregistrări (mişcări) în pe parcursul exercițiului financiar trebuie trecut în balanța de verificare: a) da; b) nu.
5. Balanța conturilor cu trei serii de egalități cuprinde următoarele egalități:
   a) $\Sigma Sid = \Sigma Sic$; $\Sigma Rd = \Sigma Rc$; $\Sigma Sfd = \Sigma Sfc$;
   b) $Td=Tc$; $Sfd=Sfc$; $Rd=Rc$;
   c) $\Sigma Sid = \Sigma Sic$; $\Sigma Rd = \Sigma Rc$.
6. În cazul balanței cu patru serii de egalități soldul final debitor al conturilor de activ se calculează cu relația:
   a) $Sfd = Sd + Rd – Rc$;
   b) $Sfd = Tc – Td$;
   c) $Sfd = Sc – Sd$.
7. În cazul balanței cu patru serii de egalități soldul final creditor al conturilor de pasiv se calculează cu relația:
   a) $Sfc = Sd + Rd – Rc$;
   b) $Sfc = Td – Tc$;
   c) $Sfc = Sc + Rc – Rd$.
8. În cazul balanței cu cinci serii de egalități soldul final debitor al conturilor de activ se calculează cu relația:
   a) $Sfd = (Sid + Rdf) – Rcf$;
   b) $Sfd = Tc – Td + Sid$;
   c) $Sfd = Sc – Sd +Sid$.

<u>Notă:</u> Fiecare răspuns corect este notat cu 10 puncte.

Testul 2 de autoevaluare (timp estimat 45 minute):

1. Scrierea sumei corecte deasupra sumei greşite determină o corecție în: a) conturi; b) formule contabile; c) evidenta cronologică.
2. Rulajele curente în balanța de verificare se preiau din: a) conturi; b) balanța anterioară; c) bilanț.
3. Soldurile finale în balanță: a) se copiază din balanța luni precedente; b) se copiază din conturile luni precedente; c) se calculează în funcție de sumele înscrise în balanță.
4. Soldurile inițiale şi rulajele cumulate până la finele lunii precedente se pot prelua din: a) conturi; b) balanța anterioară; c) bilanț.
5. Însumarea greşită a rulajelor şi a soldurilor în conturi reprezintă erori

de: a) formă a conturilor; b) fond a conturilor; c) pregătire a conturilor.

6. Soldurile finale se calculează direct din datele înscrise: a) în balanță; b) în cont; c) în bilanț.

7. Omisiunea sau transcrierea greşită a sumelor din registrul-jurnal (evidența cronologică) în conturi (evidența sistematică) sau din documentul justificativ în registrul-jurnal reprezintă erori: a) de înregistrare în evidența sistematică; b) de redare în evidența sistematică; c) ortografie.

8. A trece o sumă în plus în debitul sau creditul unui cont, şi o altă sumă în minus, de aceeaşi valoare şi în aceeaşi parte a altui cont, determină o eroare : a) de imputare; b) de întocmire; c) de compensare.

9. Erorile din evidența cronologică se corectează numai prin: a) formule contabile duble; b) formule contabile de stornare; c) formule contabile neînregistrate.

10. Calcularea rulajelor debitoare şi creditoare, totalizarea sumelor debitoare şi creditoare de la finele lunii şi stabilirea soldurilor finale reprezintă etapa de: a) calculare; b) pregătire a conturilor; c) pregătire a documentelor.

Notă: Fiecare răspuns corect este notat cu 10 puncte.

Recomandări bibliografice:

1. Teaciuc M., Sabău C., ş.a., Bazele contabilității, p.179-191.
2. Sabău C., Contabilitatea întreprinderii, p. 48 – 57.

TEMA X. INVENTARIEREA PATRIMONIULUI

CONŢINUT:

10.1. Noţiunea, rolul şi felurile inventarierii

10.2. Etapele inventarierii

REZUMAT

Inventarierea este un procedeu al contabilităţii prin care se stabileşte mărimea reală a fiecărui element patrimonial, după care se întocmeşte bilanţul anual. Inventarierea mai are rolul de control asupra integrităţii patrimoniului şi metodă de calcul şi evidenţă a stocurilor. In funcţie de diferite criterii luate în considerare există mai multe feluri ale inventarierii.

În funcţie de ordinea de desfăşurare şi de natura operaţiilor pe care le comportă, lucrările de inventariere cuprind următoarele etape: pregătirea inventarierii; desfăşurarea lucrărilor de inventariere propriu-zisă; stabilirea şi regularizarea rezultatelor inventarierii.

OBIECTIVE:

- Prezentarea conţinutului, rolului şi felurilor inventarierii.
- Parcurgerea principalelor etape ale inventarierii.

10.1. NOŢIUNEA, ROLUL ŞI FELURILE INVENTARIERII

Definiţie

Inventarierea este un procedeu comun mai multor discipline economice, cu un conţinut specific fiecăreia. Din punct de vedere al contabilităţii, **inventarierea** reprezintă procedeul de stabilire a mărimii faptice a elementelor patrimoniale şi de evaluare a lor la nivelul valorii actuale (de utilitate sau de întrebuinţare), iar rezultatul acestei activităţi îl reprezintă *inventarul.*

Rolul

Rolul inventarierii este definit tocmai prin funcţiile acesteia, care constau în:

- determinarea situaţiei reale a patrimoniului;
- controlul asupra integrităţii materiale şi financiare a patrimoniului;
- metodă de calcul şi evidenţă a stocurilor.

Determinarea situaţiei reale a patrimoniului se face în scopul întocmirii unui bilanţ real, din care să se poată calcula corect principalii indicatori economico-financiari, cum sunt: cifra de afaceri, producţia vândută, rezultatul (profit sau pierdere) etc. De aceea inventariere trebuie să cuprindă toate elementele patrimoniale ale întreprinderii.

Controlul asupra integrităţii materiale şi financiare a patrimoniului se realizează prin controlul periodic şi sistematic a gestiunilor. Indiferent de modul de organizare a contabilităţii, între soldurile scriptice oferite de aceasta şi realitate pot să apară diferenţe, care sunt datorate unor factori obiectivi sau subiectivi

Metodă de calcul şi evidenţă a stocurilor. Cu ajutorul inventarierii se calculează şi se stabileşte existentul, mişcarea şi stocul final al bunurilor materiale din gestiunea întreprinderi. În acest sens rolul inventarierii creşte

în cadrul întreprinderilor mici şi mijlocii, unde se poate folosi pentru evidenţa stocurilor metoda inventarului intermitent.

Criterii de clasificare

Felurile inventarierii se pot determina în funcţie de următoarele **criterii:** după sfera de cuprindere; după perioada la care se desfăşoară; după scopul urmărit.

a) După sfera de cuprindere a elementelor patrimoniale, inventarierea poate fi generală şi parţială. Inventarierea **generală** cuprinde toate elementele patrimoniale ale întreprinderii, iar inventarierea **parţială** cuprinde numai anumite elemente patrimoniale.

b) După perioada la care se desfăşoară inventarierea poate fi : anuală, periodică, ocazională şi inopinată. Inventarierea **anuală** este obligatorie pentru toate întreprinderile, fiind o lucrare premergătoare întocmirii bilanţului. Inventarierea **periodică** se efectuează trimestrial, lunar sau decadal, pentru constatarea anumitor elemente patrimoniale. Inventarierea **ocazională** se efectuează la predarea-primirea unei gestiuni, la fuzionarea unor întreprinderi, la determinarea lipsurilor datorate unor calamităţi etc. Inventarierea **inopinată** se efectuează fără anunţarea prealabilă a gestionarului, dar în prezenţa acestuia.

c) După scopul urmărit inventarierea poate fi: **de constatare** a existenţei elementelor patrimoniale şi pentru **determinarea valorii actuale** a elementelor patrimoniale.

10.2. ETAPELE INVENTARIERII

Etapele inventarierii

În funcţie de ordinea de desfăşurare şi de natura operaţiilor pe care le comportă, lucrările de inventariere cuprind următoarele etape:

a) **Pregătirea inventarierii** constă în luarea de măsuri pentru a asigura buna desfăşurare a inventarierii. Aceste măsuri constau în: stabilirea elementelor patrimoniale care se inventariază; înregistrarea tuturor documentelor justificative în evidenţa contabilă; verificarea şi pregătirea aparatelor de măsurare şi cântărire; pregătirea bunurilor economice supuse inventarierii (sortare, grupare, etichetare); constituirea comisiilor de inventariere prin ordinul scris al conducătorului întreprinderii; luarea unor declaraţii scrise de la gestionari, cu privire la existenţa unor bunuri intrate sau ieşite din depozit fără documente, documente nepredate la contabilitate.

b) **Lucrările de inventariere propriu-zise** constau în următoarele: constatarea, descrierea şi evaluarea elementelor inventariate.

Constatarea elementelor inventariate se face pe teren: prin observare directă (numărare, cântărire, măsurare, cubare, sondaj sau calcule tehnice) pentru bunurile materiale; pe bază de registre sau documente (registrul de casă, extrasele de cont etc.) pentru mijloacele băneşti, creanţe şi datorii.

Descrierea elementelor inventariate se face în cadrul listelor de inventariere întocmite cu această ocazie, unde se consemnează: denumirea, felul, natura, codul, cantitatea, calitatea, dimensiunile şi alte proprietăţi caracteristice. Aceste liste de inventariere se semnează, pagină cu pagină, de către membrii comisiei de inventariere şi gestionari.

Evaluarea elementelor inventariate se face la nivelul valorii actuale, denumită valoare de inventar. Creanţele, datoriile şi disponibilităţile băneşti în devize se evaluează la cursul oficial din ultima zi a exerciţiului financiar.

c) **Stabilirea şi regularizarea rezultatelor inventarierii.**

Stabilirea rezultatelor inventarierii se face direct în listele de inventariere, prin compararea mărimilor faptice, constatate prin inventariere, cu cele scriptice înregistrate în contabilitate, stabilindu-se eventualele diferenţe în plus sau în minus faţă de teren (plusurile de inventar sau minusurile de inventar). Modelul unei liste de inventariere pentru gestiuni global-valorice este prezentat în figura 10.1.

Dacă plusurile şi minusurile sunt constatate la acelaşi gestionar, în aceeaşi perioadă şi la sorturi asemănătoare este posibilă compensarea pentru cantităţi egale de plusuri şi minusuri. Este interzisă compensarea valorică.

Rezultatele inventarierii sunt consemnate într-un proces-verbal, care trebuie să conţină: scopul inventarierii, perioada şi gestiunile inventariate, compensările efectuate, bunurile depreciate, valorificarea rezultatelor inventarierii, constituirea şi regularizarea provizioanelor, alte concluzii şi propuneri ale comisiei de inventariere.

Regularizarea rezultatelor inventarierii constă în efectuarea unor înregistrări care să rectifice contabilitatea cu plusurile sau minusurile cantitative constatate.

Lipsurile constatate la inventariere pot fi imputabile sau neimputabile. Lipsurile imputabile, rezultate din neglijenţe sau sustrageri, se recuperează de la cei vinovaţi. Lipsurile neimputabile sunt cele datorate manipulării şi păstrării bunurilor materiale. Cu aceste lipsuri se măresc cheltuielile excepţionale privind operaţiile de gestiune.

Plusurile constatate la inventariere se înregistrează ca intrări în patrimoniul întreprinderii, diminuându-se cheltuielile de exploatare cu valoarea acestor plusuri (în cazul stocurilor) sau cheltuielile financiare (în cazul valorilor mobiliare de plasament sau disponibilităţilor băneşti). Plusurile la activele imobilizate se înregistrează prin creditul contului 131 "Subvenţii pentru investiţii".

Recapitulaţia elementelor patrimoniale inventariate, grupate în funcţie de natura lor conform posturilor de activ şi de pasiv din bilanţul contabil, este prezentată în "Registrul-inventar. Acesta constituie un document oficial, care poate servi ca probă în instanţă.

Unitatea Magazia		**LISTĂ DE INVENTARIERE** Data…………………				Gestiunea		Pagina	
						Loc de depozitare			
Nr crt	Denumirea bunurilor inventariate	Cod	U/M	Cant	Preţ unitar de înreg. în contab.	Val. contab	Val. de inv.	Deprecierea	
								Val.	Cauza
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Total pagină	x	x		x				
		Comisia de inventar			Gestionar	Gestionar*		Contabilitate	
Nume şi prenume									
Semnătura									

*) Se semnează de gestionarul primitor în cazul predării-primirii gestiunii.

Figura nr. 10.1. Modelul listei de inventariere

Întrebări de autocontrol:

1. Ce este inventarierea?
2. Care este rolul inventarierii?
3. Care sunt felurile inventarierii?
4. Enumeraţi etapele inventarierii.
5. În ce constau lucrările de pregătire a inventarierii?
6. Care este modalitatea de stabilire a rezultatelor inventarierii?
7. În ce constă regularizarea rezultatelor inventarierii?

TESTE DE EVALUARE

Testul 1 de autoevaluare (timp estimat 35 minute):

1. Stabilirea mărimii faptice a elementelor patrimoniale şi evaluarea lor la nivelul valorii actuale (de utilitate sau de întrebuinţare), se realizează prin: a) inventariere; b) calculaţie; c) evaluare.

2. Controlul asupra integrităţii materiale şi financiare a patrimoniului se realizează prin controlul periodic şi sistematic al: a) contului; b) registrului de casă; c) gestiunii.

3. Ce metodă de inventariere se poate folosi în cadrul întreprinderilor mici şi mijlocii pentru evidenţa stocurilor: a) metoda inventarului permanent; b) metoda inventarului intermitent; c) metoda inventarului periodic.

4. După sfera de cuprindere a elementelor patrimoniale, inventarierea poate fi: a) totală şi parţială; b) generală şi parţială; c) anuală şi periodică.

5. Felurile inventarierii se pot determina în funcţie de următoarele criterii: a) după sfera de cuprindere; după perioada la care se desfăşoară; după scopul urmărit; b) după sfera de aplicare; după modul în care se desfăşoară; după finalitate; c) după perioadă; după finalitatea exerciţiului financiar; după modul de desfăşurare.

6. Inventarierea este obligatorie pentru toate întreprinderile, fiind o lucrare premergătoare întocmirii bilanţului numai la: a) începutul anului; b) trimestru; c) la sfârşitul anului.

7. La predarea-primirea unei gestiuni, la fuzionarea unor întreprinderi, la determinarea lipsurilor datorate unor calamităţi etc, se efectuează inventarierea: a) spontană; b) prin sondaj; c) ocazională.

8. Inventarierea inopinată se efectuează: a) fără anunţarea prealabilă a gestionarului; b) cu anunţarea prealabilă a gestionarului; c) fără anunţarea prealabilă a gestionarului dar în prezenţa acestuia.

Notă: Fiecare răspuns corect este notat cu 12,5 puncte.

Testul 2 de autoevaluare (timp estimat 40 minute):

1. Luarea de măsuri pentru a asigura buna desfăşurare a inventarierii se realizează în etapa de: a) culegere a informaţiilor; b) pregătire a informaţiilor; c) pregătire a inventarierii.

2. Înainte de începerea inventarierii este necesar: a) prezența directorului general; b) prezența casierului principal; c) luarea unor declarații gestionarilor.

3. Evaluarea elementelor inventariate se face la nivelul valorii: a) de ieşire; b) contabile; c) actuală, de inventar.

4. Stabilirea rezultatelor inventarierii se face direct: a) în conturi; b) în listele de inventariere; c) în evidența primară.

5. Lipsurile neimputabile sunt cele datorate: a) expunerii în magazin a produselor; b) manipulării şi păstrării bunurilor materiale; c) minusurile sustrase de cumpărători.

6. Descrierea elementelor inventariate se face: a) în procesul verbal de inventariere; b) în cadrul documentelor cumulative; c) în cadrul listelor de inventariere.

7. Stabilirea eventualelor diferențe în plus sau în minus față de teren se realizează prin: a) evaluare b) inventariere; c) calculație.

8. Rezultatele inventarierii sunt consemnate într-un: a) registru jurnal; b) proces verbal; c) act de control.

9. Efectuarea unor înregistrări care să rectifice contabilitatea cu plusurile sau minusurile cantitative constatate, determină: a) compensarea rezultatelor inventarierii; b) regularizarea rezultatelor inventarierii; c) imputarea rezultatelor inventarierii.

10. Minusurile rezultate din neglijențe sau sustrageri, şi care recuperează de la cei vinovați se numesc: a) lipsuri imputabile; b) bunuri sustrase; c) lipsuri neimputabile.

Notă: Fiecare răspuns corect este notat cu 10 puncte.

Recomandări bibliografice.

1. Teaciuc M., Sabău C., ş.a., Bazele contabilității, p.191-195.
2. Sabău C., Contabilitatea întreprinderii, p. 64 – 67.

TEMA XI. SITUAȚIILE FINANCIARE ALE ÎNTREPRINDERII

CONȚINUT:

11.1. Lucrările premergătoare întocmirii situațiilor financiare
11.2. Forma, conținutul și utilizatorii situațiilor financiare
11.3. Obiectivul situațiilor financiare şi retratarea acestora

REZUMAT

Înainte de întocmirea situațiilor financiare anuale se parcurg o serie de lucrări premergătoare, denumite şi lucrări de închidere a exercițiului financiar. Situațiile financiare trebuie să reflecte fidel situația patrimoniului întreprinderii, rezultatele financiare obținute, fluxul de trezorerie şi gradul de îndatorare a întreprinderii.

Principalii utilizatori ai situațiilor financiare sunt: investitorii, salariații, creditorii, furnizorii, statul şi publicul interesat de tranzacționarea acțiunilor întreprinderii.

Pentru retratarea informațiilor contabile se pot utiliza următoarele metode: metoda indexării; metoda folosirii valorii actuale; metoda combinată.

OBIECTIVE:

- Cunoaşterea lucrărilor de închidere a exercițiului financiar.
- Prezentarea principalelor situații financiare ale întreprinderii, structura acestora şi rolul lor în managementul întreprinderii.
- Care este conținutul fiecărei situații financiare şi care sunt utilizatorii acestora.

11.1. LUCRĂRILE PREMERGĂTOARE ÎNTOCMIRII SITUAȚIILOR FINANCIARE

Pentru centralizarea şi agregarea datelor şi informațiilor contabile în vederea întocmirii situațiilor financiare, pe de o parte, şi pentru asigurarea reflectării cât mai fidele a situației patrimoniului, pe de altă parte, se efectuează o serie de lucrări premergătoare, denumite şi lucrări preliminare întocmirii situațiilor financiare ale întreprinderii.

1) *Verificarea corectitudinii înregistrărilor în contabilitate* are următoarele obiective:

- verificarea consemnării tuturor operațiilor în documente justificative;
- urmărirea ca toate documentele să fie înregistrate în contabilitate;
- urmărirea ca toate înregistrările din contabilitate să fie făcute pe bază de documente justificative sau note contabile, după caz;
- urmărirea ca toate înscrisurile provenite din relațiile de vânzare – cumpărare şi de prestări servicii trebuie să conțină toate elementele respective (nume, prenume, seria şi numărul actului de identitate, adresa completă, suma achitată, impozitele calculate şi reținute conform legii).

2) *Verificarea concordanţei dintre contabilitate şi evidenţa operativă* are drept scop eliminarea discordanţelor care pot să apară între acestea. Modalităţile concrete de verificare diferă în funcţie de metoda de organizare a evidenţei la locurile de păstrare stocurilor şi mijloacelor băneşti, precum şi în funcţie de metoda de inventar aplicată în contabilitate (inventar permanent sau intermitent). Corectarea eventualelor discordanţe constatate se face prin parcurgerea în ordine inversă a operaţiilor de înregistrare.

3) *Întocmirea balanţei conturilor înainte de inventariere* contribuie atât la centralizarea tuturor înregistrărilor din contabilitatea curentă, cât şi la verificarea acestora. Balanţa de verificare oferă posibilitatea controlului asupra următoarelor aspecte:

- înregistrarea în contabilitatea sistematică (în conturi) a tuturor documentelor justificative, prin compararea rulajului debitor sau creditor din balanţă cu totalul rulajului înregistrat în registrul-jurnal, aceasta constituind o **verificare cantitativă** a înregistrărilor în contabilitate;
- concordanţa dintre contabilitate analitică şi contabilitatea sintetică, prin întocmirea de balanţe analitice pentru conturile sintetice care se dezvoltă în analitic, aceasta fiind o **verificare de concordanţă** a înregistrărilor în contabilitate;
- analiza soldurilor fiecărui cont, în vederea: clarificării sumelor ce se menţin nejustificate în soldul unor conturi din activul şi pasivul bilanţului, urmărindu-se achitarea obligaţiilor faţă de furnizori şi creditori, precum şi încasarea creanţelor; reflectării prin conturile de cheltuieli şi de venituri a cheltuielilor şi veniturilor aferente exerciţiului financiar la care se referă; efectuarea altor regularizări specifice fiecărei întreprinderi, toate acestea constituind **verificări calitative a înregistrărilor.**

4) *Inventarierea generală a patrimoniului* este lucrarea care pune de acord informaţiile oferite de contabilitate cu situaţia reală de pe teren. Această „situaţie reală" se referă atât la mărimea faptică a elementelor patrimoniale, cât şi la actualizare valorii lor la nivelul valorii curente, prin operaţia de reevaluare. Prin compararea situaţiei faptice cu cea scriptică, înregistrată în contabilitate, inventarierea oferă posibilitatea determinării plusurilor şi minusurilor de inventar, care apoi trebuie regularizate (decontate) în contabilitate.

5) *Contabilizarea operaţiilor de regularizare* se referă la următoarele:

- regularizarea diferenţelor de inventar, care constă în înregistrarea plusurilor şi minusurilor stabilite cu ocazia inventarierii (în principiu, plusurile se înregistrează ca intrări în patrimoniul întreprinderii, iar minusurile se impută);
- regularizarea amortizărilor, care se face prin compararea valorii de inventar, stabilită cu ocazia inventarierii, cu valoarea rămasă de amortizat, şi dacă valoarea de inventar este mai mică decât cea rămasă situaţia se regularizează astfel: prin înregistrarea unui amortisment excepţional, dacă deprecierea este apreciată ca ireversibil, sau prin constituirea unui provizion pentru depreciere, dacă diferenţa este apreciată ca reversibilă.

6) *Întocmirea balanţei de verificare a conturilor sintetice* constituie etapa finală a lucrărilor pregătitoare de întocmire a situaţiilor financiare. Acest document serveşte atât la verificarea înregistrărilor în contabilitate, cât şi la centralizarea datelor contabile în vederea întocmirii situaţiilor financiare ale întreprinderii

11.2. FORMA, CONȚINUTUL ŞI UTILIZATORII SITUAȚIILOR FINANCIARE

Conform articolului nr. 26 din Legea contabilității situațiile financiare anuale sunt compuse din:

1. bilanț, cont de profit şi pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie, politici contabile şi note explicative, pentru persoanele juridice care aplică Reglementările contabile armonizate cu directivele Comunității Economice Europene şi cu Standardele Internaționale de Contabilitate;
2. bilanț, cont de profit şi pierdere , politici contabile şi note explicative, pentru persoanele juridice care nu îndeplinesc criteriile stabilite pentru aplicarea reglementărilor armonizate (cifra de afaceri peste 5 milioane euro, total active peste 2,5 milioane euro şi numărul mediu de salariați ai anului anterior 50);
3. bilanț şi cont de profit şi pierdere, pentru toate celelalte persoane juridice, inclusiv pentru microîntreprinderi.

Bilanțul

a) Bilanțul este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ şi de pasiv ale întreprinderii la încheierea exercițiului, precum şi în celelalte situații prevăzute de lege. Bilanțul cuprinde toate elementele de activ şi de pasiv grupate după destinație şi, respectiv, proveniența lor. El trebuie să conțină cel puțin posturile enumerate mai jos (se completează conținutul bilanțului prezentat în capitolul 4, respectiv în tabelul nr. 4.1.):

Bilanț

A. ACTIVE IMOBILIZATE

I. Imobilizări necorporale
1. Cheltuieli de constituire
2. Cheltuieli de dezvoltare
3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci, drepturi şi valori similare şi alte imobilizări necorporale, dacă au fost: a) achiziționate contra unei plăți şi nu trebuie prezentate la lit. A, pct. I.4; sau b) create de societate, în cazul în care legislația permite înscrierea acestora în active.
4. Fondul comercial, în cazul în care a fost achiziționat
5. Avansuri şi imobilizări necorporale în curs de execuție

II. Imobilizări corporale
1. Terenuri şi construcții
2. Instalații tehnice şi maşini
3. Alte instalații, utilaje şi mobilier
4. Avansuri şi imobilizări corporale în curs de execuție

III. Imobilizări financiare
1. Titluri de participare deținute la societățile din cadrul grupului
2. Creanțe asupra societăților din cadrul grupului
3. Titluri sub formă de interese de participare
4. Creanțe din interese de participare
5. Titluri deținute ca imobilizări
6. Alte creanțe

7. Acțiuni proprii (cu indicarea valorii nominale)

B. ACTIVE CIRCULANTE

I. Stocuri

1. Materii prime şi consumabile
2. Producția în curs de execuție
3. Produse finite şi mărfuri
4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri

II. Creanțe (Sumele ce trebuie să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element)

1. Creanțe comerciale
2. Sume de încasat de la societățile din cadrul grupului
3. Sume de încasat din interese de participare
4. Alte creanțe
5. Creanțe privind capitalul subscris şi nevărsat

III. Investiții financiare

1. Titluri de participare în societățile din cadrul grupului
2. Acțiuni proprii (cu indicarea valorii nominale)
3. Alte investiții financiare

IV. Casa şi conturi la bănci

C. CHELTUIELI ÎN AVANS

D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERUOADĂ DE PÎNĂ LA UN AN

1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile în monede convertibile
2. Sume datorate instituțiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor, atâta timp cât nu sunt prezentate separat ca deduceri din stocuri
4. Datorii comerciale – furnizori
5. Efecte de comerț de plătit
6. Sume datorate societăților din cadrul grupului
7. Sume datorate privind interesele de participare
8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi datorii pentru asigurările sociale

E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE

F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE

G. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE INTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN

1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile în monede convertibile
2. Sume datorate instituțiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor, atâta timp cât nu sunt prezentate separat ca deduceri din stocuri
4. Datorii comerciale – furnizori
5. Efecte de comerț de plătit
6. Sume datorate societăților din cadrul grupului
7. Sume datorate privind interesele de participare
8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi datorii pentru asigurările sociale

H. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI

1. Provizioane pentru pensii şi alte obligații similare
2. Provizioane pentru impozite
3. Alte provizioane

I. VENITURI ÎN AVANS

J. CAPITAL ŞI REZERVE

I. Capital subscris (prezentându-se separat capitalul vărsat şi cel nevărsat)

II. Prime de capital

III. Rezerve din reevaluare

IV. Rezerve

1. Rezerve legale
2. Rezerve pentru acțiuni proprii
3. Rezerve statutare sau contractuale
4. Alte rezerve

V. Rezultatul reportat

VI. Rezultatul exercițiului financiar

Reglementări de întocmire a bilanțului

În ceea ce priveşte întocmirea bilanțului se prevăd următoarele **reglementări:**

♦ În cazul în care un element de activ sau o obligație este în relație cu mai mult de un alt element bilanțier, relația sa cu celelalte elemente trebuie prezentată fie sub elementul la care apare, fie în notele la conturile anuale, dacă prezentarea este esențială pentru înțelegerea conturilor anuale.

♦ Acțiunile proprii şi acțiunile deținute în filiale vor fi prezentate numai la posturile prevăzute pentru acestea.

♦ Toate angajamentele sub forma garanțiilor de orice fel, în cazul în care nu există deci o obligație de a le înregistra în bilanț ca datorii, trebuie să fie prezentate în mod clar în notele la conturile anuale.

♦ Drepturile asupra imobilizărilor şi alte drepturi similare, aşa cum sunt ele definite prin lege, vor fi prezentate la elementul bilanțier "Terenuri şi construcții".

♦ Cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar, dar care se referă la un exercițiu ulterior, împreună cu orice venituri care, deşi se referă la exercițiul financiar respectiv, nu sunt încasate până la încheierea acestuia, se vor prezenta la "Cheltuieli în avans şi venituri angajate", aceste din urmă fiind înregistrate prin conturile de creanțe corespunzătoare. Acest element se va prezenta în bilanț la lit. C. Dacă sunt semnificative, veniturile se vor prezenta în notele la conturile anuale.

♦ Veniturile încasate înainte de data încheierii exercițiului, dar care se referă la un exercițiu financiar ulterior, împreună cu orice cheltuieli care, deşi se referă la exercițiul financiar respectiv, vor fi plătite în cursul unui exercițiu ulterior, se vor prezenta la "Venituri în avans şi cheltuieli angajate", acestea din urmă fiind înregistrate prin conturile de datorii corespunzătoare. Acest element se va prezenta în bilanț la lit. I. Dacă sunt semnificative, cheltuielile se vor prezenta în notele la conturile anuale.

♦ Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli se constituie în scopul acoperirii pierderilor sau datoriilor clar precizate în ceea ce priveşte natura lor, dar care, la data încheierii bilanțului, sunt probabile sau certe, dar nedeterminate ca valoare sau ca dată de producere. De asemenea, se

constituie provizioane, având ca scop acoperirea cheltuielilor care îşi au originea în exerciţiul în curs sau într-un exerciţiu anterior, clar precizate în ceea ce priveşte natura lor, care la data închiderii exerciţiului pot fi probabile sau certe, dar nedeterminate în ceea ce priveşte valoarea sau data producerii lor.

♦ Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli nu pot avea drept scop corectarea valorilor elementelor de activ. Suma provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli trebuie corelată cu riscurile sau cheltuielile previzibile.

b) Contul de profit şi pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile şi cheltuielile exerciţiului, grupate după natura lor, precum şi rezultatul exerciţiului (profit sau pierdere). Formatul cerut pentru contul de profit şi pierdere se observă în capitolul 5.

Contul de profit şi pierdere

Potrivit prevederilor reglementărilor contabile citate anterior se stabilesc următoarele **aspecte generale** privitoare la întocmirea bilanţului şi a contului de profit şi pierdere:

Aspecte generale

1. Fiecare element obligatoriu prezentat în bilanţul şi în contul de profit şi pierdere al unei întreprinderi poate fi prezentat mai detaliat decât se cere în formatul adoptat, dacă această detaliere concură la prezentarea unei informaţii mai elocvente pentru activitatea întreprinderii.
2. Bilanţul unei întreprinderi şi contul de profit şi pierdere pot fi dezvoltate cu orice element de activ sau pasiv, venit sau cheltuială, care nu este prevăzut în formatul adoptat. În situaţia în care specificul activităţii întreprinderii necesită astfel de dezvoltări, bilanţul şi contul de profit şi pierdere vor respecta ordinea elementelor cerute în formatul obligatoriu, detalierea efectuându-se numai la poziţiile numerotate cu cifre arabe.
3. Structura bilanţului şi a contului de profit şi pierdere nu poate fi modificată de la un exerciţiu financiar la altul, în special în ceea ce priveşte formatul obligatoriu. În cazuri excepţionale se admit derogări de la acest principiu, acestea trebuind prezentate în notele la conturile anuale, împreună cu motivele care le-au determinat.
4. Elementele din bilanţ şi contul de profit şi pierdere indicate cu cifre arabe pot fi combinate într-un singur element în situaţiile financiare ale unei întreprinderi, dacă: a) valorile individuale nu sunt semnificative pentru evaluarea situaţiei patrimoniale, a profitului sau a pierderii întreprinderii pentru exerciţiul financiar respectiv, sau b) combinaţia îmbunătăţeşte claritatea prezentării.
5. Pentru fiecare post, respectiv element, prezentat în bilanţul sau contul de profit şi pierdere al unei întreprinderi, valoarea corespunzătoare pentru exerciţiul financiar precedent trebuie prezentată într-o coloană separată.
6. În situaţia în care valorile corespunzătoare exerciţiului financiar curent şi precedent înscrise în bilanţ şi contul de profir şi pierdere nu sunt comparabile, cele aferente exercițiului precedent trebuie retratate corespunzător, astfel încât să se asigure comparabilitatea. Particularităţile retratării şi motivele pentru care a fost făcută trebuie prezentate în notele la conturile anuale.

7. Nu se vor menţine în bilanţ şi în contul de profit şi pierdere acele posturi pentru care nu există valori în exerciţiul financiar curent şi nici în cel precedent.

Note explicative

Notele explicative conţin informaţii suplimentare, relevante pentru necesităţile utilizatorilor în ceea ce priveşte situaţia patrimonială, financiară şi rezultatele obţinute. Notele din cadrul situaţiilor financiare trebuie prezentate într-o manieră sistematică. Fiecare element al bilanţului, contului de profit şi pierdere şi situaţiei fluxurilor de trezorerie, trebuie să fie însoţit de o trimitere la nota care cuprinde informaţii legate de acel element. Notele trebuie să cuprindă cel puţin informaţii referitoare la:

1. Capitaluri proprii
2. Active imobilizate
3. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli şi alte provizioane
4. Repartizarea profitului
5. Analiza rezultatului din exploatare
6. Situaţia creanţelor şi datoriilor
7. Principii, politici şi metode contabile
8. Acţiuni şi obligaţiuni
9. Informaţii privind salariaţii, administratorii şi directorii
10. Alte informaţii

Situaţia fluxurilor de trezorerie

Situaţia fluxurilor de trezorerie se întocmeşte potrivit unuia din modelele prevăzute la IAS 7 şi poate fi întocmită după metoda directă sau după metoda indirectă (vezi p. 81-82 din Reglementări contabile......)

Situaţia modificării capitalului propriu

Situaţia modificării capitalului propriu trebuie să evidenţieze următoarele:

- profitul net sau pierderea netă a perioadei;
- fiecare element de venit şi cheltuială, câştig sau pierdere care este recunoscut direct în capitalul propriu şi totalul acestor elemente;
- efectul cumulativ al modificărilor politicilor contabile şi corecţia erorilor fundamentale;
- tranzacţiile de capital cu proprietarii şi distribuţiile către aceştia;
- soldul profitului cumulat sau al pierderii cumulate la începutul perioadei şi la data bilanţului şi modificările pe parcursul perioadei.

Utilizatorii situaţiilor financiare

Informaţiile cuprinse în situaţiile financiare sunt destinate următorilor **utilizatori**: investitorii, personalul angajat, creditorii, furnizorii, clienţii, Guvernul şi instituţiile sale, precum şi publicul.

a) Investitorii , trebuie să analizeze şi să calculeze riscul diverselor tranzacţii şi beneficiul potenţial al investiţiilor preconizate a se efectua. Ei trebuie să ştie când să vândă, să păstreze sau să cumpere. Acţionarii unei societăţi comerciale pe acţiuni au nevoie de informaţii referitoare la capacitatea întreprinderii de a plăti dividende.

b) Personalul angajat şi sindicatele, ca şi reprezentanţi ai personalului, sunt interesaţi de informaţii privind stabilitatea locurilor de muncă şi profitabilitatea întreprinderii, pentru ca întreprinderea să le poată plăti salarii, pensii şi alte avantaje.

c) Creditorii financiari sunt interesaţi de informaţii referitoare la capacitatea de plată a întreprinderii, astfel încât aceasta să le poată

rambursa la scadență, atât împrumuturile acordate cât şi dobânzile aferente.

d) Furnizorii şi alți creditori comerciali sunt interesați de informații referitoare la posibilitatea rambursării la scadență a sumelor ce le sunt datorate.

e) Clienții sunt interesați de informații privind continuitatea activității unei întreprinderi, mai ales atunci când au o colaborare pe termen lung cu întreprinderea respectivă.

f) Guvernul şi instituțiile sale sunt interesate de alocarea resurselor şi de utilizarea acestora în cadrul diferitelor întreprinderi. Aceste informații le sunt necesare pentru a reglementa activitatea întreprinderilor, pentru a determina politic fiscală şi pentru a calcula venitul național şi alți indicatori macroeconomici.

g) Publicul utilizează informațiile din situațiile financiare pentru a vedea evoluția recentă şi tendințele legate de prosperitatea întreprinderii şi lărgirea sferei activităților acesteia.

Totuşi, situațiile financiare nu oferă toate informațiile de care utilizatorii au nevoie pentru luarea deciziilor economice. Aceasta deoarece sunt relevate efectele financiare le unor activități economice din trecut, şi nu oferă informații nefinanciare.

Responsabilitatea întocmirii şi prezentării situațiilor financiare revine conducerii acesteia. Ea are capacitatea de a determina forma şi conținutul unor informații suplimentare pentru a satisface propriile necesități de informare, în vederea luării deciziilor. Pe de altă parte, situațiile financiare reflectă rezultatele administrării întreprinderii de către conducători, inclusiv modul de gestionare a resurselor încredințate. În acest sens acționarii doresc să evalueze modul de administrare sau responsabilitatea conducerii, luând apoi decizia de a vinde investiția făcută în întreprinderea respectivă, de a înlocui sau de a reconfirma echipa managerială.

Responsabilitatea

11.3. OBIECTIVUL SITUAȚIILOR FINANCIARE ŞI RETRATAREA ACESTORA

Obiectivul situațiilor financiare este de a furniza informații despre: poziția financiară, performanțele întreprinderii şi modificările poziției financiare a acesteia.

Obiectivul

Poziția financiară a întreprinderii este influențată de: resursele economice pe care le controlează, structura sa financiară, lichiditatea şi solvabilitatea întreprinderii, capacitatea de a se adapta schimbărilor mediului în care acționează.

Informațiile despre resursele economice controlate de întreprindere şi capacitatea sa din trecut de a modifica aceste resurse sunt utile pentru a anticipa capacitatea întreprinderii de a genera numerar în viitor.

Informațiile despre structura financiară sunt utile pentru a anticipa nevoile viitoare de creditare şi modul în care profiturile şi fluxurile viitoare de trezorerie vor fi repartizate între cei care au un interes față de întreprindere. Acestea sunt utile şi pentru anticiparea posibilităților întreprinderii de a primi finanțare în viitor.

Informațiile referitoare la lichiditatea şi solvabilitatea întreprinderii sunt utile pentru a anticipa capacitatea întreprinderii de a-şi onora angajamentele

financiare scadente. Lichiditatea se referă la disponibilitățile de numerar în viitorul apropiat, după luarea în calcul a obligațiilor financiare aferente acestei perioade. Solvabilitatea se referă la disponibilitățile de numerar pe o perioadă mai lungă de timp în care urmează să se onoreze obligațiile de plată scadente.

Performanța unei întreprinderi, în special profitabilitatea acesteia, necesită informații pentru evaluarea modificărilor potențiale ale resurselor economice de care întreprinderea va putea dispune în viitor. Informațiile despre performanțe sunt utile pentru a anticipa capacitatea întreprinderii de a genera fluxuri de trezorerie cu resursele existente şi eficiența cu care întreprinderea poate utiliza noi resurse.

Modificarea poziției financiare a unei întreprinderi necesită informații referitoare la evaluarea activităților de exploatare, finanțare şi investiții în perioada de recuperare. Aceste informații oferă utilizatorului posibilitatea evaluării capacității întreprinderii de a genera lichidități şi a necesității întreprinderii de a utiliza aceste fluxuri de trezorerie.

Informațiile privind poziția financiară sunt oferite de bilanț, informațiile privind performanța sunt oferite de contul de profit şi pierdere, iar informațiile privind modificarea poziției financiare sunt furnizate prin intermediul unei situații distincte.

Retratarea

Pentru contracararea acestor efecte ale fenomenului inflaționist se pot folosi diferite instrumente fiscale, denumite impropriu *contabilitate de inflație.* Situațiile financiare bazate pe principiul costului istoric pot fi **retratate** prin trei metode: *indexarea în funcție de puterea de cumpărare generală, înlocuirea costului istoric cu costul actual, combinarea metodei indexării şi a metodei costului actual*. Conceptual există de fapt doar două metode, a treia fiind o combinare a celor două.

Metoda indexării constă în folosirea indicilor de prețuri pentru indexarea costului istoric ca preț de înregistrare în conturi. Pentru aplicarea acestei metode se pune problema alegerii unui indice reprezentativ al evoluției nivelului general al prețurilor. În acest sens se pot folosi indici generali şi indici specifici. Datorită faptului că un indice sintetic al prețurilor nu poate aprecia destul de exact valoarea deprecierii monetare se recomandă combinarea indicilor specifici cu ajutorul mediilor.

Pentru aplicarea acestei metode activele şi pasivele sunt regrupate în *monetare* şi *nemonetare*.

Elementele monetare sunt constituite din: creanțe, disponibilități, furnizori, împrumuturi primite pe termen mediu şi lung, datoriile pe termen scurt şi alte valori de activ şi de pasiv care reprezintă lichidități imediate. În termeni monetari aceste elemente patrimoniale au o valoare fixă, stabilită prin contract în unități monetare nominale, indiferent de modificarea nivelului general al prețurilor. Deținerea de elemente monetare în perioade de creştere a prețurilor poate conduce la câştig, dacă întreprinderea poziția de debitor net, sau la pierdere, dacă întreprinderea are poziția de creditor net.

Sistemul contabil construit după această metodă, adică în putere curentă de cumpărare, presupune parcurgerea următoarelor etape:

- Conversia bilanțului de deschidere a exercițiului în unități de putere de cumpărare curentă la data introducerii sistemului;

- Conversia bilanțului de deschidere şi a celui de închidere a exercițiului în unități de putere de cumpărare curentă la data închiderii exercițiului, diferența dintre capitalurile proprii de la închiderea exercițiului şi de la deschiderea exercițiului constituind rezultatul exercițiului în unități de putere curentă de cumpărare;
- Conversia contului de profit şi pierdere în unități de putere de cumpărare curentă, rezultatul obținut trebuind să coincidă cu rezultatul obținut de la etapa a doua.

Elementele nemonetare sunt constituite din acele elemente patrimoniale altele decât cele monetare (mijloace fixe, stocuri, etc.). Valoarea acestor elemente patrimoniale fluctuează în termeni monetari, astfel că nu se câştigă şi nici nu se pierde putere de cumpărare. Aceasta datorită faptului că modificarea prețului acestor active compensează pierderea de putere de cumpărare a monedei.

Metoda folosirii valorii actuale (sau a costului actual) presupune revederea costului istoric ca bază de evaluare a patrimoniului la un moment dat. Modificarea bazei de evaluare se poate face în funcție de: costul înlocuirii, valoarea de realizare, valoarea actualizată a încasărilor nete viitoare, valoarea pentru întreprindere.

Conversia situațiilor financiare din costuri istorice în costuri actuale (curente) parcurge următoarele etape:

1. Retratarea elementelor nemonetare (mijloace fixe şi stocuri)din bilanțul exercițiului financiar anterior;
2. Ajustarea Contului de profit şi pierdere încheiat la finele exercițiului curent în funcție de costul actual al mijloacelor fixe consumate şi al stocurilor vândute în cursul anului (ținând seama de conservarea necesarului de fond de rulment monetar);
3. Întocmirea bilanțului exercițiului curent încheiat şi evidențierea câştigurilor din deținerea de active la finele exercițiului;
4. Calcularea ratei îndatorării pe baza capitalurilor proprii obținute prin retratarea elementelor nemonetare ale bilanțului exercițiului anterior, la care se adaugă ajustările făcute Contului de profit şi pierdere în etapa a doua;
5. Întocmirea variantei finale a situațiilor financiare (Bilanțul şi Contul de profit şi pierdere).

Metoda combinată ar fi soluția cea mai bună. Astfel, dacă metoda indexării corectează parțial diferențele generate de modificarea prețurilor, metoda folosirii costului actual elimină dezavantajul utilizării indicelui general de creştere a prețurilor (în condițiile în care prețurile unor bunuri se abat mult de la medie), metoda combinată ar beneficia de avantajele conjugate ale celor două metode. Aceasta însă cu condiția identificării în rezultatul exercițiului a următoarelor trei elemente distincte:

- rezultatul obținut din tranzacțiile reale;
- rezultatul generat de inflație;
- rezultatul latent, calculat ca diferență între valorile actuale şi valorile istorice ale bunurilor obținute.

Întrebări de autocontrol:

1. Ce sunt operațiile pregătitoare întocmirii situațiilor financiare?
2. Enumerați principalele operații ce preced întocmirea situațiilor financiare?
3. Detaliați operația de verificare a corectitudinii înregistrărilor în contabilitate.
4. Enumerați principalele situații financiare obligatoriu de întocmit?
5. Care este structura simplificată a bilanțului?
6. Care este structura simplificată a Contului de profit şi pierdere?
7. Enumerați principalii utilizatori a situațiilor financiare?
8. Care este obiectivul situațiilor financiare?
9. Enumerați principalele metode de retratare a situațiilor financiare?
10. Detaliați metoda combinată de retratare a situațiilor financiare

TESTE DE EVALUARE

Testul 1 de autoevaluare (timp estimat 45 minute):

1. Pentru centralizarea şi agregarea datelor şi informațiilor contabile în vederea întocmirii situațiilor financiare, pe de o parte, şi asigurarea reflectării cât mai fidele a situației patrimoniului, pe de altă parte, se efectuează o serie de: a) calcule periodice de sinteză; b) lucrări premergătoare întocmirii bilanțului; c) inventarieri periodice.

2. Verificarea corectitudinii înregistrărilor în contabilitate presupune: a) verificarea datelor înregistrate în listele de inventar; b) verificarea tuturor documentelor justificative, precum şi corectitudinea înregistrării lor în contabilitate; c) verificarea operațiilor înscrise în registrele contabile.

3. Centralizarea tuturor înregistrărilor din contabilitatea curentă, cât şi verificarea acestora se realizează cu ajutorul: a) conturilor; b) balanței de verificare; c) bilanțului.

4. Verificarea înregistrărilor în contabilitatea sistematică (în conturi) a tuturor documentelor justificative, prin compararea rulajului debitor sau creditor din balanță cu totalul rulajului înregistrat în registrul-jurnal, se realizează prin: a) verificare cantitativă a înregistrărilor în contabilitate; b) verificare periodică a înregistrărilor în contabilitate; c) verificare de concordanță a înregistrărilor în contabilitate.

5. Lucrarea care pune de acord informațiile oferite de contabilitate cu situația reală de pe teren se numeşte: a) evaluarea generală a patrimoniului; b) inventarierea generală a patrimoniului; c) calculația generală a patrimoniului.

6. Prin compararea situației faptice cu cea scriptică, înregistrată în contabilitate se pot determina: a) înregistrările incorecte din contabilitate; b) diferențele dintre valorile înscrise în documente; c) plusurile şi minusurile de inventar.

7. Plusurile la inventar se înregistrează în contabilitate ca: a) ieşiri din patrimoniul întreprinderii; b) intrări în patrimoniul întreprinderii; c) nu se înregistrează.

8. Imaginea fidelă a patrimoniului întreprinderii, a rezultatelor financiare obținute (profit sau pierdere) şi a fluxurilor de trezorerie pentru

exercițiul financiar se regăseşte în: a) situațiile periodice întocmite; b) situațiile financiare de sinteză; c) situațiile contabile lunare.

9. Care din următoarele documente alcătuiesc situațiile financiare de sinteză: a) Registrul jurnal, cartea mare, balanța de verificare; b) Bilanțul, Contul de profit şi pierdere, Notele la conturile anuale; c) Factura, Chitanța, Registrul de casă.

10. Documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ şi de pasiv ale întreprinderii la încheierea exercițiului se numeşte: a) Cont de profit şi pierderi; b) Bilanț; c) Balanța de verificare.

Notă: Fiecare răspuns corect este notat cu 10 puncte.

Testul 2 de autoevaluare (timp estimat 45 minute)

1. Documentul de sinteză care cuprinde cifra de afaceri netă, veniturile şi cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum şi rezultatul exercițiului se numeşte: a) Cont de profit şi pierdere; b) Bilanț; c) Balanța de verificare.

2. Care din următoarele elemente face parte din activul bilanțului: a) furnizori; b) imobilizări corporale; c) capital social.

3. Responsabilitatea întocmirii şi prezentării situațiilor financiare revine: a) administratorului întreprinderii; b) Adunării generale a asociaților; c) conducerii întreprinderii.

4. Bilanțul contabil este un document de sinteză care se întocmeşte: a) anual; b) trimestrial; c) lunar.

5. Resursele economice pe care le controlează, structura sa financiară, lichiditatea şi solvabilitatea întreprinderii, capacitatea de a se adapta schimbărilor mediului în care acționează influențează: a) contabilitatea întreprinderii; b) poziția financiară a întreprinderii; c) poziția pe piață a întreprinderii.

6. Informațiile referitoare la lichiditatea şi solvabilitatea întreprinderii sunt utile pentru a anticipa capacitatea întreprinderii: a) de a înregistra operațiile în contabilitate; b) de a-şi onora angajamentele financiare scadente; c) de a asigura nevoile de consum ale societății.

7. Informațiile privind poziția financiară sunt oferite de: a) bilanț; b) contul de profit şi pierderi; c) notele explicative.

8. Folosirea indicilor de prețuri pentru indexarea costului istoric ca preț de înregistrare în conturi se realizează prin metoda: a) costului istoric; b) indexării; c) evaluării.

9. Următoarele elemente: mijloace fixe, materii prime; materiale consumabile creanțe, disponibilități sunt: a) elemente de activ; b) elemente de pasiv; c) elemente nemonetare.

10. Imobilizările necorporale, corporale şi stocurile sunt: a) elemente monetare; b) elemente de pasiv; c) elemente nemonetare.

Notă: Fiecare răspuns corect este notat cu 10 puncte.

Recomandări bibliografice:

1. Teaciuc M., Sabău C., ş.a., Bazele contabilităţii, p.196-208.
2. Sabău C., Contabilitatea întreprinderii, p.184 – 191.
3. Feleagă N., Ionaşcu I., Tratat de contabilitate financiară, vol. I, Editura economică, Bucureşti, 1998, p. 73 – 144.

TEMA XII. PRINCIPALELE FORME DE CONTABILITATE

CONŢINUT:

12.1. Procedurile de prelucrare a datelor contabile
12.2. Forma de înregistrare pe jurnale
12.3. Forma de înregistrare maestru-şah
12.4. Forma de înregistrare pe jurnal – cartea-mare
12.5. Forma de înregistrare informatică

REZUMAT

Pentru parcurgerea ciclului contabil, pornind de la întocmirea şi înregistrarea documentelor justificative şi până la întocmirea situaţiilor financiare, întreprinderea trebuie să adopte o anumită tehnică contabilă, denumită şi forma de contabilitate. Fiecare formă de contabilitate se distinge prin procedura de prelucrare a datelor şi prin structura registrelor contabile utilizate.

Procedurile de prelucrare a datelor sunt următoarele: procedura paralelă; procedura succesivă; procedura integrată.

Ca forme de înregistrare se pot enumera: pe jurnale; maestru-şah; pe jurnal cartea-mare; informatică.

OBIECTIVE:

- Prezentarea procedurilor de prelucrare a datelor contabile;
- Cunoaşterea particularităţilor fiecărei forme de înregistrare;
- Dobândirea de aptitudini în domeniul alegerii şi utilizării celei mai potrivite forme de înregistrare în cadrul unei anumite întreprinderi.

12.1. PROCEDURILE DE PRELUCRARE A DATELOR CONTABILE

Pentru obţinerea situaţiilor financiare, datele şi informaţiile contabile parcurg mai multe etape succesive de prelucrare, pornind de la deschidere conturilor şi până la aprobarea, semnarea, auditarea şi depunerea raportului anual (situaţiile financiare, raportul administratorilor şi raportul auditorilor). Totalitatea etapelor de prelucrare a datelor contabile formează *ciclul contabil de prelucrare a datelor*, care cuprinde următoarele lucrări: întocmirea documentelor justificative; prelucrarea documentelor justificative; analiza şi contarea documentelor justificative; înregistrarea în contabilitate a documentelor justificative; verificarea corectitudinii înregistrărilor efectuate în conturi şi centralizarea periodică a acestora, cu ajutorul balanţei de verificare; verificarea realităţii datelor cu ajutorul inventarierii; întocmirea situaţiilor financiare (bilanţul, contul de profit şi pierdere, notele la conturile anuale); aprobarea, semnarea, auditarea şi depunerea raportului anual.

Etapele de prelucrare

Parcurgerea acestor etape ale ciclului contabil se face prin adoptarea unei anumite tehnici de înregistrare contabilă.

Tehnicile de înregistrare

Tehnicile de înregistrare contabilă adoptate în cadrul noului sistem contabil al întreprinderii sunt: “pe jurnale”, “maestru-şah”, “jurnal-cartea mare” şi “alte forme de înregistrare contabilă adoptate în condiţiile respectării prevederilor referitoare la registrele contabile”. În cadrul tuturor acestor forme de tehnică contabilă se folosesc registrul-jurnal, registrul-inventar, registrul cartea mare şi balanţa conturilor. Însă, fiecare tehnică de înregistrare contabilă se distinge prin procedura sau modul de prelucrare a datelor şi prin structura registrelor contabile folosite.

Modul de prelucrare

Procedura sau modul de prelucrare a datelor vizează modul de organizare a ciclului contabil în vederea realizării înregistrării cronologice şi sistematice, pe de o parte, şi sintetice şi analitice, pe de altă parte. În acest scop se pot folosi una din următoarele proceduri: paralelă, succesivă şi integrată.

În cazul *prelucrării paralele*, ciclul contabil se diferenţiază pe fluxuri distincte, pe feluri de evidenţe (evidenţa cronologică, evidenţa sintetică sistematică şi evidenţa analitică sistematică), conform schemei prezentate în figura nr. 13.1.

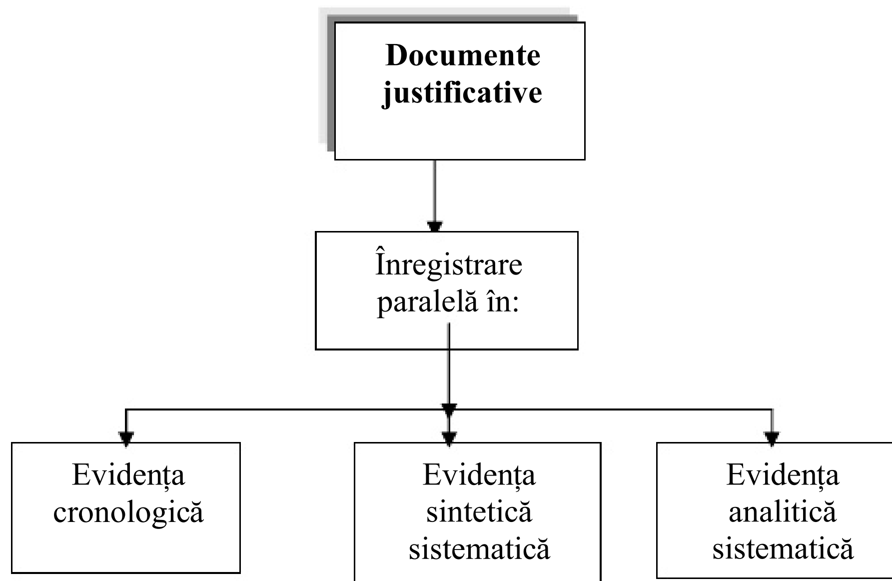


Figura nr. 13.1. Schema prelucrării paralele a datelor

În cazul *prelucrării succesive* fiecare categorie de evidenţă se constituie ca o sursă de date pentru celelalte. Astfel, evidenţa cronologică se constituie ca o sursă de date pentru evidenţa sistematică, iar evidenţa analitică o sursă de date pentru evidenţa sintetică.

Schematic această metodologie este prezentată în figura nr. 13.2.

În cazul *prelucrării integrate,* categoriile perechi de evidenţe (cronologică - sistematică; sintetică – analitică) se obţin simultan. În cazul prelucrării manuale prin suprapunerea registrelor cu ajutorul indigoului, iar în cazul prelucrării automate, prin introducerea în calculator a datelor, din documentele justificative, o singură dată (vezi figura nr. 13.3).

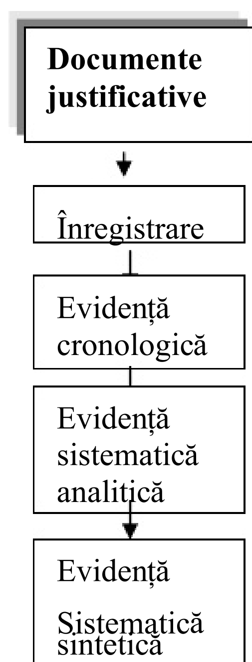


Figura nr. 13.2. Schema prelucrării succesive a datelor

Registrele contabile utilizate pentru înregistrarea cronologică şi sistematică sunt: registrul-jurnal, registrul-jurnal de încasări şi plăți, registrul cartea-mare şi registrul-inventar. Legătura dintre ele este specifică fiecărei tehnici de înregistrare contabilă.

Această tehnică de înregistrare utilizează procedeul prelucrării succesive a datelor. Astfel, fiecare document justificativ este înregistrat mai întâi în evidența cronologică (registrul-jurnal), apoi în evidența sistematică (registrul cartea-mare), fără dezvoltarea rulajelor pe conturi corespondente. În acest caz registrul cartea-mare se prezintă sub forma unei "Fişe de cont pentru operațiuni diverse".

12.2. FORMA DE ÎNREGISTRARE PE JURNALE

Pentru fiecare cont utilizat în cadrul registrului-jurnal, se deschid "Fişe de cont pentru operațiuni diverse" în care se înregistrează sumele debitoare şi creditoare, cu indicarea simbolului conturilor corespondente.

Această tehnică de înregistrare are două variante: forma clasică sau cu jurnal unic, şi forma evoluată sau pe jurnale multiple.

a. Forma clasică sau pe jurnal unic. Se aplică în cadrul întreprinderilor mici, unde volumul redus al operațiilor contabile nu necesită diviziunea muncii contabile. Se utilizează următoarele registre: registrul-jurnal unic pentru înregistrarea cronologică; cartea-mare, fără dezvoltarea rulajelor pe conturi corespondente, pentru evidența sintetică şi analitică; registrul-inventar pentru inventarierea patrimoniului; balanța conturilor pentru verificarea exactității înregistrărilor efectuate, pentru sintetizarea informațiilor privind situația patrimoniului şi a rezultatelor obținute, inclusiv întocmirea situațiilor financiar-contabile. Se mai numeşte şi forma pe jurnal unic.

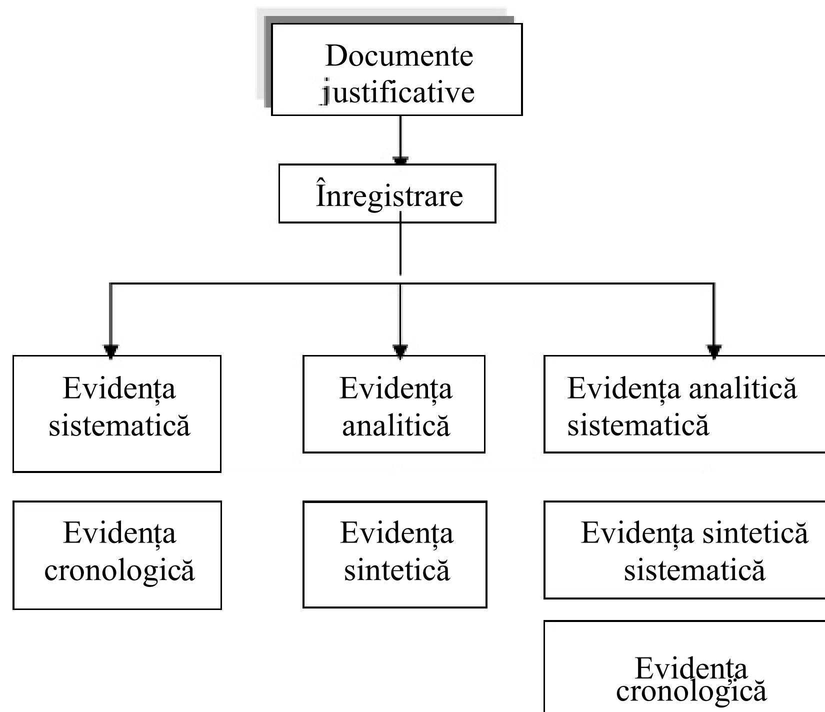


Figura nr.13.3. Schema prelucrării integrate a datelor.

Această tehnică are următoarele **dezavantaje:** înregistrarea în jurnal este greoaie, existând pericolul repetării înscrierii operaţiilor identice; înregistrarea în jurnal este lentă şi nu permite diviziunea muncii; controlul efectuării înregistrărilor este dificil de realizat, erorile fiind posibil a fi identificate numai în balanţa generală.

*b. Forma evoluată pe jurnale multiple***.** Pentru a depăşi neajunsurile formei pe jurnal unic, s-a recurs la forma "pe jurnale multiple", denumite jurnale auxiliare sau analitice, pentru fiecare tip de operaţii, cum ar fi:

- Jurnalul-situaţie privind operaţiile de casă şi bancă (cod 14-6-5);
- Jurnalul privind decontările cu furnizorii (cod 14-6-6);
- Jurnalul privind consumurile şi alte ieşiri de stocuri (cod 14-6-8);
- Jurnalul privind salariile şi contribuţia la asigurările sociale (cod 14-6-10);
- Jurnal privind vânzarea produselor şi alte ieşiri (cod 14-6-12);
- Jurnal privind vânzarea mărfurilor şi alte ieşiri (cod 14-6-13);
- Jurnal privind operaţii diverse (cod 14-6-17).

Modelul acestor registre auxiliare este prezentat în lucrarea Ministerului Finanţelor intitulată "Norme metodologice pentru întocmirea şi utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă şi modelele acestora"[7].

Această tehnică de înregistrare permite diviziune muncii contabile, fiecărui salariat având repartizat un anume registru-jurnal auxiliar şi "Fişele de cont pentru operaţiuni diverse" aferente acestora.

---

[7] *** Ministerul Finanţelor, "Norme metodologice pentru întocmirea şi utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă şi modelele acestora", Editura Economică, Bucureşti, 1998.

12.3. FORMA DE ÎNREGISTRARE MAESTRU-ŞAH

Se caracterizează prin aceea că operațiile se înregistrează în tot cursul lunii, în mod cronologic şi sistematic, atât în debitul cât şi în creditul conturilor prevăzute în "Planul de conturi general".

Înregistrările în contabilitate se fac: direct, pe baza documentelor justificative, pe baza documentelor centralizatoare (cu ajutorul formularelor de tipul "Document cumulativ"); pe baza notelor de contabilitate, care se întocmesc numai pentru înregistrările care nu au la bază documente justificative. Înainte de a fi înregistrate, documentele justificative sunt supuse prelucrării contabile (sortare pe feluri de operații, verificare, evaluare şi control).

Principalele formulare care se utilizează sunt: registrul-jurnal, fişa sintetică şah, balanța conturilor şi registrele auxiliare folosite pentru evidența analitică.

Registrul-jurnal este folosit pentru înregistrarea cronologică a operațiilor, după care fiecărui document i se atribuie un număr de ordine (de înregistrare) corespunzător datei la care a fost înregistrat. In acest registru totalurile se fac lunar, fără a se reporta în luna următoare. Suma totală astfel stabilită trebuie să fie egală cu totalul rulajelor debitoare şi creditoare din balanța de verificare sintetică a lunii respective.

Registrul cartea mare - şah (pe conturi corespondente) serveşte la evidența sintetică a operațiilor economico-financiare. Atât pentru debitul, cât şi pentru creditul fiecărui cont sintetic se foloseşte acelaşi model de fişe (registru).

Înregistrările în fişe se fac în mod cronologic şi sistematic pe baza documentelor justificative, documentelor cumulative sau notelor de contabilitate, după caz. Aceste înregistrări se fac numai după ce în prealabil s-a efectuat înregistrarea în registrul-jurnal.

Registrele de contabilitate analitică pot fi sub forma fişelor de cont analitic pentru valori materiale, fişelor de cont pentru operații diverse, situațiilor şi altor formulare specifice. Înregistrările în aceste formulare se fac în mod sistematic şi cronologic, în tot cursul anului.

Balanța conturilor se întocmeşte lunar pe baza fişelor sintetice şah. În cadrul său se stabilesc şi rulajele cumulate de la începutul anului, pentru fiecare cont sintetic în parte. De asemenea, se întocmesc balanțe de verificare lunare pentru conturile analitice.

Avantajul utilizării acestei metode este că permite un control riguros din punct de vedere contabil, economic şi financiar, cât şi o analiză pe operațiuni de acelaşi fel. Are însă dezavantajul că necesită un volum mare de muncă, prin trecerea unei operații de mai multe ori în debitul unui cont şi creditul altui cont şi prin operațiunile de centralizare a datelor.

Aplicarea tehnicii de înregistrare contabile maestru-şah este sintetizată în figura nr. 13.4.

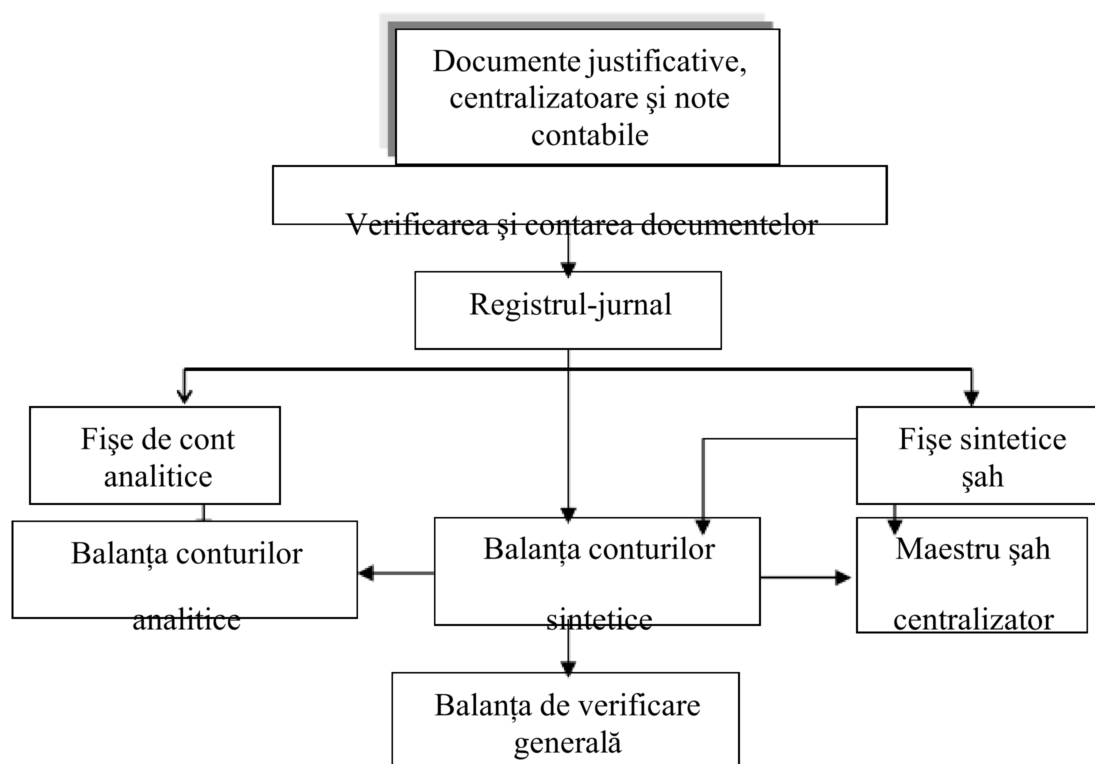


Figura nr. 12.4. Schema metodei de tehnică-contabilă maestru-şah

12.4. FORMA DE ÎNREGISTRARE PE JURNAL CARTEA-MARE

Această tehnică de înregistrare contabilă este adaptată diviziunii muncii contabile în condiţiile creşterii şi repetabilităţii volumului de operaţii. Înregistrările se fac în mod cronologic şi sistematic din documentele justificative în jurnalele pe credit ale conturilor, astfel: creditul fiecărui cont se reflectă într-un singur jurnal, prin debitul conturilor corespondente, iar debitul fiecărui cont se reflectă în diferite jurnale, în funcţie de conturile creditoare cu care are corespondenţă. Centralizarea debitului conturilor din jurnale se face numai la sfârşitul lunii, în "cartea-mare", în coloana rulajului debitor al contului respectiv.

Modelul jurnalului pe credit al conturilor se prezintă în figura nr. 13.5.

Înregistrările în jurnale se fac în tot cursul lunii sau numai la sfârşitul lunii, direct pe baza documentelor justificative sau notelor de contabilitate (în cazul operaţiilor fără documente). Pentru unele conturi, pe lângă jurnalul privind operaţiile pe credit, se întocmesc situaţii pentru operaţiile pe debit (de exemplu, pentru debitul conturilor de casă şi bancă).

Categoriile de jurnale şi situaţii folosite în cadrul formei pe jurnal cartea-mare sunt: jurnal-situaţie privind operaţiile contabile; jurnal-situaţie privind operaţiile de casă şi bancă; jurnal privind decontările cu furnizorii; situaţia încasării-achitării facturilor; jurnal privind consumurile şi alte ieşiri de materiale; situaţia privind mişcarea materialelor şi cheltuielilor de transport-aprovizionare; jurnal privind salariile, contribuţia la asigurările sociale şi fondul de şomaj; jurnal privind repartizarea şi deconta-rea cheltuielilor de producţie; jurnal privind vânzarea produselor şi alte ieşiri; jurnal privind vânzarea mărfurilor şi alte ieşiri; jurnal privind operaţii

diverse (pentru conturi sintetice); situațiile privind avansurile spre decontare, cartea-mare.

------------------- Nr. pagină
(Unitatea)

Simbol………

JURNALUL CONTULUI

Denumire cont………………………………………………………..

Nr. articol contabil din registrul–jurnal	Data operației	Sume creditoare	Conturi corespondente debitoare				

Figura nr. 13.5. Modelul jurnalului pe credit al conturilor

Contabilitatea analitică se ține fie direct pe jurnale, fie cu ajutorul altor formulare specializate în acest sens (fişe de cont analitic pentru valori materiale, fişe de cont pentru operații diverse, etc.)

Pentru stabilirea rulajelor lunare şi a soldurilor pe conturi sintetice, la sfârşitul lunii se întocmeşte cartea-mare, astfel: rulajul creditor se preia din coloana de credit a fiecărui jurnal, iar rulajul debitor se de-termină prin totalizarea sumelor preluate din coloanele de conturi corespondente debitoare ale jurnalelor.

O modalitate de raționalizare a acestei tehnici de înregistrare contabilă este aceea a întocmirii *registrul-jurnal general* sau centralizator, pe baza jurnalelor pe credit ale conturilor.

Lunar se întocmesc balanțe de verificare ale conturilor sintetice, precum şi ale celor analitice. La sfârşitul lunii, documentele justificative se îndosariază în ordinea înregistrării lor şi se păstrează în dosare separate pentru fiecare lună şi pe feluri de jurnale. Documentele justificative pe baza cărora s-au făcut înregistrări în două sau mai multe jurnale, se păstrează în dosarul documentelor unuia dintre jurnale, iar în celelalte dosare se menționează locul unde se află documentul în cauză.

Această tehnică de înregistrare prezintă următoarele avantaje: păstrează corespondența conturilor şi elimină documentele intermediare, se uşurează întocmirea balanței şi a situațiilor financiar-contabile. Aplicarea tehnicii de înregistrare contabilă pe jurnal – carte mare este sintetizată în figura 13.6

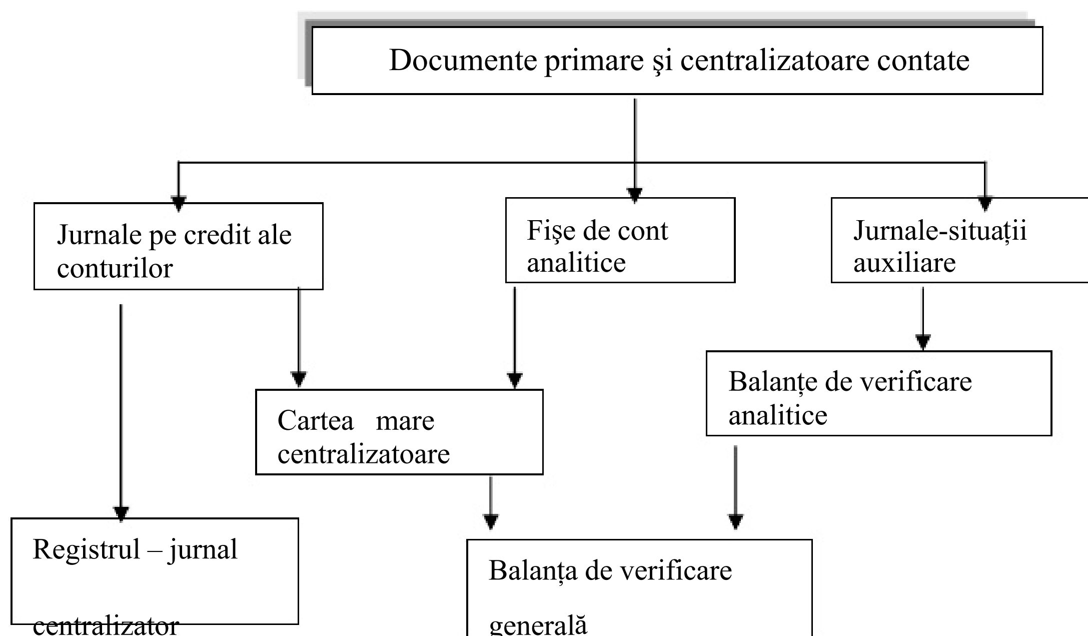


Figura nr. 13.6. Schema formei de tehnic contabil pe jurnal cartea-mare

12.5. FORMA DE ÎNREGISTRARE INFORMATICĂ

Tehnica de înregistrare informatică reprezintă o adaptare a tehnicilor de înregistrare prezentate anterior, prin folosirea tehnicii electronice de calcul. Întregul sistem contabil este clădit şi structurat pe baza formulei contabile. Pe baza datelor introduse în calculator se editează în mod obligatoriu: registrul-jurnal, balanțele conturilor sintetice şi analitice (care preiau şi funcția registrelor cartea-mare) şi balanța de verificare generală.

Registrul-jurnal constituie evidența cronologică, servind şi la verificarea şi validarea datelor introduse în calculator.

Potrivit Legii contabilității, persoanele fizice şi juridice care utilizează sistemele de prelucrare automată a datelor au obligația să asigure respectarea normelor contabile, stocarea, păstrarea sub forma suporților tehnici şi controlul datelor înregistrate în contabilitate. Unitățile de informatică poartă răspunderea preluării cu exactitate a informațiilor din documente, iar beneficiarii răspund pentru exactitatea şi realitatea datelor pe care le transmit pentru prelucrare.

Întrebări de autocontrol:

1. Ce lucrări cuprinde "ciclul contabil de prelucrare a datelor"?
2. Care sunt procedurile de prelucrare a datelor şi prin ce se diferențiază între ele?
3. În ce constă tehnica de înregistrare pe jurnale şi care sunt cele două variante ale ei?
4. Prin ce se caracterizează tehnica de înregistrare contabilă maestru-şah şi în ce constă avantajele şi dezavantajele acesteia?
5. Care este specificul tehnicii de înregistrare jurnal-cartea mare şi care sunt avantajele ei?
6. Pe ce se bazează tehnica de înregistrare informatică şi care sunt documentele editate în mod obligatoriu pe calculator?

TESTE DE EVALUARE

Testul 1 de autoevaluare (timp estimat 45 minute):

1. Tehnicile de înregistrare contabilă adoptate în cadrul noului sistem contabil sunt: a) pe jurnale, maestru-şah, pe jurnal-cartea mare şi tehnica informatică; b) pe jurnale, pe jurnal-cartea mare, tehnica informatică şi paralelă; c) tehnica succesivă, pe jurnale, paralelă şi informatică.
2. Întreprinderea poate folosi următoarele proceduri de prelucrare a datelor: a) paralelă, pe jurnale şi succesivă; b) paralelă, succesivă şi pe jurnale; c) paralelă, succesivă şi integrată.
3. Pentru înregistrarea cronologică se utilizează: a) registrul jurnal sau registrul- jurnal de încasări şi plăţi; b) registrul cartea-mare; c) registrul de casă.
4. Tehnica de înregistrare pe jurnale utilizează procedeul prelucrării: a) succesive; b) paralele; c) integrate.
5. Tehnica de înregistrare maestru-şah se caracterizează prin aceea că operaţiile se înregistrează: a) numai în debitul conturilor; b) numai în creditul conturilor; c) atât în debitul cât şi în creditul fiecărui cont.

Notă: Fiecare întrebare este notată cu 20 puncte.

Testul 2 de autoevaluare (timp estimat 30 minute):

1. Dezavantajul utilizării tehnicii de înregistrare maestru-şah este aceea că: a) nu oferă un control riguros al înregistrărilor; b) nu permite o analiză pe operaţii de acelaşi fel; c)necesită un volum mare de muncă.
2. Tehnica de înregistrare pe jurnal-cartea mare se caracterizează prin aceea că înregistrarea documentelor justificative se face: a) numai în debitul conturilor; b) numai în creditul conturilor; c) atât în debitul cât şi în creditul fiecărui cont.
3. Un avantaj al tehnicii de înregistrare pe jurnal-cartea mare este că: a) este adaptată diviziunii muncii contabile; b) este uşor de aplicat; c) este mai riguroasă.
4. În cadrul tehnicii de înregistrare informatice întregul sistem contabil este construit pe baza: a) registrelor contabile; b) evidenţei primare; c) formulei contabile.
5. În cazul utilizării formei informatice întreprinderea beneficiară răspunde pentru: a) exactitatea şi realitatea datelor pe care le transmit spre prelucrare; b) validarea datelor introduse în calculator; c) preluarea cu exactitate a informaţiilor din documente.

Notă: Fiecare întrebare este notată cu 20 puncte.

Recomandări bibliografice:

1. Teaciuc M. (coordonator), Bazele contabilităţii, p. 208-213.
2. *** Ministerul Finanţelor, "Norme metodologice pentru întocmirea şi utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă şi modelele acestora", Editura Economică, Bucureşti, 1998.

TEMA XIII. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ÎNTREPRINDERILOR

CONȚINUT

13.1. Noțiune şi conținut
13.2. Tipuri de contabilitate specifice întreprinderilor
13.3. Perspectivele contabilității

REZUMAT

Contabilitatea întreprinderii descrie circuitul patrimonial al întreprinderii luat în totalitatea şi structuralitatea sa. Necesitatea organizării acesteia constituie furnizarea de informații sintetice privind poziția financiară, performanțele şi modificările poziției financiare.

Nevoia de armonizare şi uniformitate în contabilitate impune normalizarea sa. Pe această cale se furnizează şi materializează obiectivele, conceptele, metodele, regulile şi procedurile privind utilizarea informației contabile.

OBIECTIVE

Efortul de normalizare, dar şi produsul acesteia se concretizează în:

- definirea conceptului şi noțiunii de organizare, normare-normalizare;
- prezentare tipurilor de contabilitate specifice întreprinderilor;
- urmărirea perspectivelor contabilităților

13.1 NOȚIUNE ŞI CONȚINUT

Având în vedere mulțimea şi varietatea întreprinderilor existente în economie, particularitățile care le individualizează ca entități economice şi în mod deosebit diversitatea acestor activități, **organizarea contabilității** trebuie asociată acestor cerințe, astfel, încât să apară informații nuanțate şi exacte, corespunzătoare fiecărei particularități ale activității acestora.

Conținutul noțiunii de organizare a contabilității a generat controverse interpretări diferite, astfel, potrivit punctelor de vedere ale unor specialişti prin organizarea contabilității se înțelege, fie „acțiunea prin care se deosebeşte modul de executare a lucrărilor contabile"[8], fie „un ansamblu de norme, mijloace de acțiune şi precizări, privind executarea lucrărilor de contabilitate în vederea efectuării lor la timp şi cu cheltuieli minime. Aceasta necesită rezolvarea următoarelor probleme: elaborarea normelor generale şi unitare organizare a contabilității; stabilirea verigilor unde se organizează contabilitatea; organizarea sectorului financiar-contabil pe compartimente şi funcții şi repartizarea personalului; alegerea formei corespunzătoare de contabilitate a metodelor de evidență şi evaluare a

---

[8] Ristea M., şi colaboratorii, Contabilitate, Editura Didactica şi Pedagogică, Bucureşti,1980,pag. 114.

elementelor patrimoniale ,a principiilor factorilor care o influențează"[9].

În acest context, opinăm că organizarea structurală a contabilității vizează trei coordonate distincte, şi anume:

1) organizarea a activității de normare şi/sau normalizare a contabilității;

2) organizarea muncii în contabilitate în unitățile patrimoniale obligate să-şi organizeze şi să-şi conducă o contabilitate proprie;

3) organizarea conceptuală a contabilității, respectiv, delimitările actuale şi de perspectivă ale domeniilor cercetărilor fundamentale şi aplicative în materie de contabilitate.

Actualul sistem contabil din România[10] este tributar concepției primatului aparenței juridice în raport cu realitatea economică, care presupune ca imaginea fidelă a situației patrimoniale, situației economice-financiare şi a rezultatului exercițiului se realizează de la sine, dacă contabilitatea este organizată şi condusă potrivit normelor dreptului contabil în vigoare. În acest context se ridică problema desfăşurării unor activități riguros organizate de normare-normalizare a contabilității.

În timp ce prin conceptul de ***normare a contabilității*** *se înțelege procesul de elaborare de norme, instrucțiuni şi precizări, privind organizarea şi conducerea contabilității, conceptul de* ***normalizare a contabilității*** *cuprinde şi laturile conceptuale ale contabilității, respectiv elaborarea de principii, concepții, modele şi proceduri contabile alternative.*

Conceptul de normalizare a contabilității câştigă, astăzi, tot mai mult teren doctrinar, concretizându-se, sub aspect pragmatic-operativ, în trei curente distincte, şi anume:

1) curentul politic, care susține necesitatea predominantei intervenții a statului în materie de normalizare contabilă (predominant în Franța şi Germania);

2) curentul pragmatic, care susține neintervenția organismelor statale naționale şi internaționale în materie de normalizare a contabilității, apreciind că aceasta trebuie să fie atributul principal al „asociațiilor profesiunii contabile liberale", care trebuie să aibă inițiativa elaborării şi punerii în practică a conceptelor, principiilor, convențiilor şi standardelor contabile (predominant în Marea Britanie);

3) curentul pragmatico-politic sau mixt, care susține că inițiativa normalizării contabilității trebuie să aparțină asociaților profesiunii contabile, dar ăc principiile, conceptele şi recomandările elaborate de acestea, în măsura în care sunt însuşite de organismele naționale, trebuie impuse agenților economici prin intervenție statală (predominant în S.U.A).

În România, deşi procesul de normare a contabilității este încă puternic, creşte aderența specialiştilor la opțiunea pentru o normalizare a contabilității de tip mixt, pragmatico-politic, ceea ce constituie o „premisă" a trecerii de la „birocratism" şi „impunere de sus", la „deschidere" către realizarea de reglementări care să rezolve particularitățile economiei româneşti, ținând

---

[9] Epuran M., Babaita V., Bazele contabilității, Editura de Vest, Timişoara, 1994, pag. 238

[10] Sistemul contabil al agenților economici, Ministerul Finanțelor, 1994.

seama de realizările altor țări sau organisme internaționale, în materie de normalizare a contabilității"[11].

În consonanță cu opțiunea României pentru o „normalizare" a contabilității de tip mixt, pragmatico-politic, această activitate se desfăşoară organizat în cadrul a două tipuri de organisme cu atribuții în materie de normare-normalizare a contabilității, şi anume:

1) organisme consultative în materie de normalizare contabilă, dintre care cel mai reprezentativ este Colegiul Consultativ al Contabilității, constituit în anul 1992 pe lângă Ministerul Finanțelor şi având următoarele atribuții[12]:

a) coordonarea şi sintetizarea rezultatelor studiilor şi cercetărilor în domeniul contabilității, elaborând propuneri şi recomandări pentru perfecționarea şi aplicarea normelor sau standardelor contabile;

b) analiza şi avizarea planului de conturi general, modelelor de registre şi bilanțuri contabile; formularelor comune privind activitatea financiar-contabilă; normelor metodologice privind întocmirea şi utilizarea registrelor şi formularelor contabile, precum şi actualizarea şi adaptarea normelor dreptului contabil la standardele contabile internaționale;

c) cooperarea cu alte organisme specializate, precum şi cu persoane fizice sau juridice, din țară şi din străinătate, care desfăşoară activități în materie de normalizare contabilă;

d) elaborarea de norme privind deontologia publicării materialelor de
specialitate în domeniul contabilității.

Alte organisme consultative reprezentative în materie de normalizare contabilă sunt: Corpul Experților Contabili şi Contabililor Autorizat: (CECCAR)[13] şi Asociația Română de Contabilitate (ARC), fondată în 1995 de către membri Catedrei de Contabilitate din Academia de Studii Economice din Bucureşti.

2) organisme deliberative în materie de normalizare contabilă, dintre care cel mai reprezentativ este Ministerul Finanțelor, care prin Departamentul contabilității, pe lângă inițiativa legislativă în materie de contabilitate, desfăşoară şi o activitate proprie de normare-normalizare contabilă, fiind obligat să elaboreze[14]:

a) planul de conturi general şi normele metodologice privind utilizarea acestuia;
b) modelele registrelor contabile, formularele contabile privind activitatea financiar-contabilă şi normele metodologice privind utilizarea acestora;
c) modelele bilanțurilor contabile şi normele metodologice privind întocmirea acestora.

Alte organisme deliberative în materie de normalizare contabilă sunt:

[11] Feleaga N., lonaşcu l., Contabilitate financiară, voi. l, Editura Economică, Bucureşti, 1993, pag. 18.

[12] ***Regulament de organizare şi funcționare a Colegiului Consultativ al Contabilității, anexa nr. 2 la H.G. nr. 575/22.09.1992.

[13] Organizarea şi funcționarea CECCAR este reglementată de O.G. nr. 65/1994,Monitorul ' Oficial, nr. 222/17.08.1994.

[14] *** Regulamentul de aplicare a Legii Contabilității, pct. 11-16.

Banca Naţională a României; ministerele, departamentele, unităţile de grup (UCECOM şi CENTROCOOP etc.), care pot elabora planuri de conturi şi norme de utilizare a acestora, specifice ramurilor şi sectoarelor de activitate pe care le coordonează, cu avizul şi/sau aprobarea Ministerului Finanţelor.

Organizarea muncii în contabilitate, respectiv, a practicii contabile presupune rezolvarea cel puţin a următoarelor probleme:

a) delimitarea agenţilor economici obligaţi prin lege să-şi organizeze şi să-şi conducă o contabilitate proprie;
b) precizarea modalităţii de efectuare a lucrărilor de contabilitate şi a personalului abilitat să le execute;
c) înfiinţarea şi stabilirea atribuţiilor compartimentelor funcţionale în cadrul cărora urmează să se execute lucrările de contabilitate.

Organizarea concretă a contabilităţii se efectuează ţinând seama de următoarele etape:

1. „**Potrivit prevederilor Legii contabilităţii, obligaţia organizării şi conducerii contabilităţii proprii revine**: regiilor autonome; societăţilor comerciale; societăţilor agricole; organizaţiilor cooperaţiei meşteşugăreşti; organizaţiilor cooperaţiei de consum şi de credit; Băncii Naţionale a României şi societăţilor bancare; instituţiilor publice de subordonare centrală sau locală; unităţilor de asigurări sociale; asociaţiilor; fundaţiilor; sindicatelor; unităţilor de cult şi altor organizaţii obşteşti, precum şi celorlalte persoane care au dobândit personalitate juridică; tuturor persoanelor fizice care au calitatea de comerciant, respectiv persoanelor fizice care prestează activităţi independente sau care exercită în mod obişnuit acte de comerţ şi sunt înmatriculate la Oficiul Registrului Comerţului, precum şi sucursalelor şi altor subunităţi fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, ce aparţin -persoanelor fizice sau juridice -(n.n.) cu sediul sau domiciliul în România, cât şi sucursalelor şi altor subunităţi fără personalitate juridică cu sediul în România, ce aparţin unor persoane juridice sau fizice cu sediul sau domiciliul în străinătate"[15].

Răspunderea pentru corecta organizare şi conducere a unei contabilităţi proprii, revine administratorului, ordonatorului de credite bugetare sau altei persoane care are obligaţia legală sau statutară de gestionare a patrimoniului unităţii. Aceste persoane trebuie să asigure condiţiile necesare pentru: întocmirea documentelor justificative privind operaţiile patrimoniale; organizarea şi tinerea corectă şi la zi a contabilităţii; organizarea şi efectuarea inventarierii patrimoniului, precum şi valorificarea rezultatelor acesteia; respectarea regulilor de întocmire a bilanţului contabil, publicarea acestuia în Monitorul Oficial al României şi depunerea lui la termen, la organele în drept: păstrarea documentelor justificative ,a registrelor şi bilanţurilor contabile si asigurarea organizării contabilităţii de gestiune adaptată la specificul unităţii"[16].

2. Lucrările de contabilitate pot fi executate în două modalităţi:

a) **prin comprtimente funcţionale proprii** din structura

[15] *** Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii, pct. 1.
[16] *** Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii, pct 29

organizatorică a agentului economic obligat să-şi organizeze şi să-şi conduc; contabilitatea proprie, aflate sub coordonarea directă a unui director: financiar-contabil, contabil-şef sau altă persoană împuternicită prin contractul individual de muncă să îndeplinească aceasta funcție, persoane care trebuie să aibă studii economice superioare. Se practică, de regulă de către agenții economici care au un volum de lucrări de contabilitați care justifică organizarea execuției acestora prin compartimente funcționale proprii. Personalul executant, încadrat în aceste compartimente, trebuie să aibă studii economice medii sau superioare.

b) **prin apelarea la serviciile persoanelor fizice sau juridice autorizate**, respectiv, contabili autorizați, experți contabili sau societăți comerciale de expertiză contabilă. Relațiile dintre aceste persoane fizice şi juridice autorizate[17] să execute lucrări de contabilitate şi unitățile patrimoniale beneficiare se stabilesc, de regulă, prin contract scris de prestări de servicii. Lucrările de contabilitate executate în astfel de condiții trebuie să poarte semnătura contabilului autorizat, expertului contabil, respectiv ştampila şi semnăturile autorizate ale societăților comerciale de expertiză contabilă.

3. **Înființarea şi stabilirea atribuțiilor compartimentelor funcționale** în care se execută lucrări de contabilitate constituie o parte integrantă a organizării funcționale, respectiv, a delimitării funcției financiar-contabile a unei unități patrimoniale. În cadrul funcției financiar-contabile sunt identificate cel puțin următoarele activități, desfăşurate, de regulă, în compartimente funcționale specializate:

a) activități financiare având ca obiective: „planificarea, urmărirea şi evidența mijloacelor financiare ale întreprinderii; asigurarea capitalului, fondurilor necesare unei activități normale; calcularea la timp şi corectă a drepturilor băneşti ale angajaților; efectuarea la timp şi cu respectarea dispozițiilor legale a tuturor operațiilor de încasări şi plăți; asigurarea; încasării debitelor de orice natură etc."[18]

b) activități de control economico-financiar având ca obiective: controlul de gestiune privind păstrarea integrității valorilor materiale şi băneşti din patrimoniu; controlul necesității, utilității şi oportunității consumurilor de orice fel; controlul eficacității acțiunilor de prevenire, descoperire şi recuperare a pagubelor etc.

Activități contabile care se subdivid în[19]:

c1) activități de contabilitate generală, denumită şi contabilitate financiară, care se organizează şi conduce pe bază de norme unitare, obligatorii pentru toți agenții economici şi care au ca obiectiv principal furnizarea informațiilor necesare managerilor proprii în relațiile acestora cu asociații şi acționarii, clienții, furnizorii, băncile,

---

[17] Obținerea calităților de contabil autorizat şi expert contabil, precum şi înființarea societăților comerciale de expertiză contabilă sunt reglementate prin Ordonanța Guvernului nr. 65/1994, publicată în Monitorul Oficial nr. 223/17.08.1994.

[18] Epuran M. Babaita V., cp. cit., pag. 241

[19] *** Regulamentul de aplicare a Legii contabilității, pct. 27.

organele fiscale şi alte persoane juridice sau fizice, în funcție de mărimea unității patrimoniale şi volumul de activități omogene, se pot crea compartimente funcționale delimitate organizatoric ca responsabilitate şi finalitate, cum ar fi:

--compartimentul de contabilitate al activelor imobilizate, care asigură contabilitatea analitică şi sintetică a capitalului plasat în imobilizări corporale şi necorporale, inventarierea şi evaluarea acestora;

--compartimentul de contabilitate al stocurilor de active circulante, care organizează şi conduce evidența analitică şi sintetică, inventarierea, evaluarea ,constituirea şi anularea provizioanelor pentru deprecierea acestora;

--compartimentul de contabilitate al cheltuielilor şi veniturilor, care organizează şi conduce evidența acestora pe feluri de activități (exploatare, financiare, excepționale) şi asigură corelația cu contabilitatea de gestiune;

--compartimentul de contabilitate generală, în cadrul căruia se conduce Registrul jurnal general şi se asigură întocmirea, verificarea, certificarea, aprobarea şi publicarea documentelor de sinteză contabilă, respectiv : bilanțul patrimonial, contul de profit şi pierdere şi situațiile anexei.

c2) activități de contabilitate de gestiune care se organizează de către fiecare unitate patrimonială, în funcție de specificul activității şi de necesitățile proprii, având ca obiective principale calcularea costurilor; stabilirea rezultatelor şi a rentabilității produselor, lucrărilor şi serviciilor executate; întocmirea bugetului de venituri şi cheltuieli pe feluri de activități, urmărirea şi controlul executării acestora în scopul cunoaşterii rezultatelor şi furnizării datelor necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea unității patrimoniale şi altele.

Compartimentele funcționale specializate în executarea activităților financiar-contabile pot fi constituite sub forma birourilor şi/sau serviciilor la propunerea persoanei care are obligația legală sau statutară a gestionarii patrimoniului, aprobate de adunarea generală a asociaților sau acționarilor la societățile comerciale şi consiliul de administrație la regiile autonome.

În funcție de un complex de factori ,cum ar fi de exemplu: „mărimea şi structura unității patrimoniale, volumul şi diversitatea operațiilor economice de contabilitate, tehnologia producției sau a circulației bunurilor; gradul de mecanizare şi automatizare a lucrărilor de contabilitate etc."[20], în practică pot fi întâlnite diferite combinații de organizare a contabilității. Astfel, cele mai reprezentative forme de organizare a contabilității sunt:

a) organizarea centralizată a contabilității, caracterizată prin executarea tuturor lucrărilor financiar-contabile intr-un compartiment unic (eventual substructurat în birouri şi servicii). Se recomandă pentru acele unități patrimoniale care îşi desfăşoară întreaga activitate intr-un singur loc, de regulă, la sediul social;

b) organizarea descentralizata a contabilității, caracterizată prin executarea lucrărilor contabile descentralizat prin compartimente financiar-

[20] Baciu a., Matis d., op. Cit. Pag. 369-370

contabile, înfiinţate la subunităţi tehnico-productive, care îşi organizează şi conduc o contabilitate proprie, de regulă, până la balanţa de verificare. Se recomandă unităţilor patrimoniale mari, care au subunităţi tehnico-productive dispersate teritorial şi/sau cu autonomie economico-funcţională;

c) organizarea integrată a contabilităţii, care presupune realizarea concomitentă, în cadrul aceloraşi compartimente funcţionale, atât a lucrărilor specifice contabilităţii financiare, cât şi a celor specifice contabilităţii de gestiune;

d) organizarea specializată a contabilităţii, care presupune organizarea unor compartimente funcţionale distincte în care să se execute lucrările specifice celor două circuite contabile, respectiv, contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune.

13.2. TIPURI DE CONTABILITATE SPECIFICE ÎNTREPRINDERILOR

În evoluţia sa, în calitatea sa de ştiinţă fundamentală şi aplicativă de „artă a ţinerii registrelor" la „disciplină ştiinţifică puternic conceptualizată", s-au cristalizat mai multe structuri conceptuale sau ramuri ale contabilităţii.

Astfel, astăzi, pe plan mondial, fac obiectul unor cercetări fundamentale şi aplicative următoarele ramuri ale contabilităţii:

1. Contabilitatea financiară denumită şi generală, al cărui obiect îl reprezintă „reflectarea patrimoniului întreprinderilor şi a rezultatelor mişcării şi transformării acestuia"[21], respectiv, „înregistrarea cronologică şi sistematică a fluxurilor reale, financiare şi monetare ale unităţilor patrimoniale cu exteriorul, precum şi întocmirea periodică a documentelor de sinteză contabilă: bilanţul contabil, contul de profit şi pierdere, anexa şi raportul de gestiune"[22].

Contabilitatea financiară „produce" informaţiile destinate, în principal, utilizatorilor din afara unităţilor patrimoniale, cum ar fi: asociaţi sau acţionari, clienţi şi furnizori, patronat şi sindicate, organisme financiare şi de credit, organisme de stat şi publice, îndeosebi celor fiscale, precum şi necesităţilor de agregare a soldurilor intermediare de gestiune în sistemul conturilor naţionale.

Furnizarea acestor informaţii constituie un imperativ al transparenţei şi lizibilităţii activităţii unei întreprinderi patrimoniale de către partenerii de afaceri, de care aceştia doresc să ţină cont în judecăţile şi deciziile lor curente şi de perspectivă. Din aceste considerente, contabilitatea financiară este supusă unui program mai riguros de normare-normalizare.

Şi totuşi contabilitatea financiară prezintă serioase limite, cum ar fi[23]:

a) o serie de caracteristici esenţiale ale activităţii unei unităţi patrimoniale nu intră în obiectul contabilităţii financiare, ca de exemplu : natura şi calitatea produselor, lucrărilor şi serviciilor; eficienţa comercială; performanţele tehnice; productivitatea muncii; evoluţia nivelului salariilor şi a protecţiei sociale etc.;

---

[21] Pantea P.I., coordonator, Contabilitatea financiară a agenţilor economici din România, Editura Intelcredo, Deva, 1995, pag.11

[22] Dumbravă P., Pop A., Contabilitatea de gestiune în comerţ şi turism. Editura Intelcredo,Deva, 1995, pag. 10

[23] Capron M Contabilitatea în perspectivă, Editura Humanitas, Bucureşti, 1994, pag.55-57

b) publicarea, de regulă, anuală a informaților furnizate de contabilitatea financiară prin documentele de sinteză contabilă, la mai multe luni după închiderea exercițiului financiar, pune sub semnul întrebării utilitatea acestora;

c) contabilitatea financiară, fiind concepută pentru a reflecta activitatea unei singure „entități patrimoniale" (întreprinzător individual, societate comercială, regie autonomă etc.), scapă de sub incidența sa specificul activităților desfăşurate de „grupurile de întreprinderi" (concerne, trusturi, holdinguri etc.), tot mai prezente în „peisajul" economic contemporan.

În concluzie, deși contabilitatea financiară rămâne, în mod cert, o bază indispensabilă, dar limitată ca instrument de gestiune, este nevoie de cercetarea şi dezvoltarea unor ramuri complementare, cum ar fi: contabilitatea de gestiune; contabilitatea consolidată; contabilitatea națională; contabilitatea previzională.

2. Contabilitatea de gestiune, denumită şi **analitică** sau **internă**, ale cărei obiective fundamentale sunt[24]:

a) furnizarea tuturor informațiilor care pot contribui la determinarea analitică a costurilor, a prețurilor de vânzare şi la controlul rentabilității lor;

b) furnizarea informațiilor necesare controlului condițiilor interne de exploatare prin:

-analiza cheltuielilor de exploatare şi observarea evoluției lor;

-compararea acestor cheltuieli cu previziunile sau normele prestabilite stabilindu-se abaterile precum şi analizarea şi găsirea cauzelor care le-ai generat;

-furnizarea informațiilor necesare evaluării unor componente de activ cum ar fi: imobilizările executate în regie proprie, lucrările în curs etc.;

-furnizarea datelor necesare elaborării și urmăririi bugetelor de venituri şi cheltuieli;

-realizarea contabilității analitice a stocurilor pentru a se asigura integritatea patrimoniului.

Informațiile furnizate de contabilitatea de gestiune sunt destinate, de regulă, uzului intern al managerilor unităților patrimoniale, de la diferite nivele organizatorice, pentru luarea în timp oportun a tuturor tipurilor de decizii care să permită adaptabilitatea tuturor unităților patrimoniale la condițiile pieței concurențiale. Caracterul intern, confidențial, al informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune reprezintă o recunoastere a autonomiei decizionale a agenților economici într-o economie concurențială.

În consecință, organizarea şi conducerea unei contabilități care să „producă" informațiile interne, confidențiale, nu poate fi riguros normalizată, respectiv impusă agenților economici prin norme obligatorii, ci doar recomandate.

Se apreciază că, „în cursul ultimilor ani, contabilitatea analitică (de gestiune- n.n.) şi-a extins câmpul de acțiune ajutând cercetarea operațională. Astfel, calculul rentabilității unei investiții presupune existența unei contabilități analitice riguroase, care va furniza conturile previzionale ale rezultatelor. În afara cadrului strict de calcul al costurilor de producție,

[24] Dumbravă, P. Pop, A., op. cit, pag. -10-11

contabilitatea analitică se mai foloseşte şi pentru a cunoaşte costul unei greve, a absenteismului, al accidentului de muncă, al unei măsuri de licențiere colectivă, al pensionării anticipate, al recurgerii la executarea lucrărilor etc."[25].

3) Contabilitatea de gestiune a calității, ale cărei obiective

fundamentale sunt asemănătoare, cu cele ale contabilității de gestiune
îndeplinesc funcții asemănătoare cu deosebirea că acestea asigură informații cu un areal limitat la problemele calității şi eficienței economice a acesteia.[26]

Necesitatea acestor informații este motivată de rolul calității ca factor principal al dezvoltării pe care, de fapt, se sprijină toate țările aflate în plutonul fruntaş al dezvoltării mondiale. Prin urmare, evidența gestiunii calității are îi vedere următoarele obiective:

a) relația dintre calitatea produselor şi serviciilor şi prețul de vânzare al acestora;

b) gestiunea veniturilor datorate calității;

c) gestiunea cheltuielilor datorate calității pe elemente de cheltuieli cum sunt:

- cheltuieli de studiu al comportamentului consumatorului;
- cheltuieli cu cercetarea ştiințifică şi tehnologică; a cheltuieli cu prevenirea defectelor; a cheltuieli cu identificarea defectelor;
- cheltuieli cu noncalitatea la producător şi separat la consumator.

d) gestiunea rezultatelor financiare.

Evidența acestor obiective are în vedere activitatea pe ansamblu a întreprinderii şi pe structură organizatorică (uzine, fabrici, secții, ateliere, ferme etc.) a căror informații definesc contribuția acestora pe factori de influență la realizarea eficienței economice a sistemului de calitate.

Dacă sistemele de calitate au areal extins la nivel de holding, zonă geografică sau ramură a economiei naționale sau chiar la nivelul economiei naționale, centralizarea datelor oferite de contabilitatea de gestiune a calității pe întreprindere, prin intermediul activității de centralizare şi prelucrare a datelor oferite de întreprinderi, se pot obține informații specifice şi necesare fiecărei trepte ierarhice.

Acest tip de contabilitate trebuie elaborat şi implementat, fiind impus tocmai de devenirea „calității ca factor de dezvoltare economică a tuturor țărilor şi din dorința de a deveni contabilitatea furnizoare de informații care să conducă la potențarea influenței calității asupra eficienței economice prin

actul de conducere.

4. Contabilitatea consolidată sau a conturilor de grup are drept obiectiv prezentarea unei imagini fidele asupra puterii şi bonității economico-financiare a unui grup de societăți definit ca „o entitate economică şi financiară, aflată sub autoritatea unei conduceri unice, în general constituită din conducătorii societății mamă. Scopul consolidării conturilor este de a prezenta rezultatul operațiunilor şi situația financiară a societății mamă şi a filialelor sale, ca şi când grupul ar fi o singură societate cu mai multe sucursale sau diviziuni"[27].

---

[25] Capron, M.,op. cit., pag. 58

[26] Moraru Gheorghe, Fascinația calității produselor agricole - Calitatea în sistemul de eficiență, Editura Dacia, Cluj Napoca, 1998, p. 256 - 356.

[27] Cacron, M., op. cit., pag. 61

În acest context, contabilitatea consolidată este o ramură a contabilităţii care se ocupă cu cercetările fundamentale şi aplicative, vizând elaborarea de concepte metodologice şi tehnici de elaborare şi prezentare a „aşa-ziselor" conturi consolidate, care sunt. de fapt, tot documente de sinteză contabilă, dar întocmite după reguli speciale.

Practicarea unei contabilităţi consolidate prezintă:

a) numeroase avantaje:
- controlul intern asupra gestiunii filialelor;
- ameliorarea analizelor, la nivelul grupului, pe ramuri de activitate, zone geografice etc.;
- o mai bună informare a partenerilor de afaceri,

b) dar şi importante limite:
- dificultăţi în determinarea aşa-zisului „perimetru de consolidare”, respectiv, a procentajului de interes sau de control al societăţii mamă în societăţile controlate;
- modificările anuale ale perimetrului de consolidare fac dificile comparaţiile cronologice (patrimoniale);
- prezenţa grupurilor multinaţionale, ridică serioase probleme de paritate monetară;
- conturile consolidate ale unui „grup” sunt greu, dacă nu dificil de comparat cu cele ale altor „grupuri”, tocmai datorită diversităţii „perimetrelor de consolidare” şi „metodelor de consolidare” folosite.

Cu toate acestea contabilitatea consolidată îşi continuă asiduu cercetările fundamentale şi aplicative.

5. **Contabilitatea naţională sau generală a statului**, al cărui obiectiv îl constituie prezentarea într-o formă agregată, completă şi coerentă a realităţii economice a unei naţiuni la un moment dat sau pe o perioadă de timp determinată, de regulă un an calendaristic.

Drept obiective derivate ale contabilităţii naţionale sunt considerate:

a) gruparea şi sistematizarea riguroasă a informaţiilor financiar-contabile, publicate de „organizaţiile" publice şi private;

b) analiza fundamentată a circuitelor şi fluxurilor din economia naţională;

c) furnizarea şi prezentarea imaginii globale asupra evoluţiei unei economii naţionale;

d) fundamentarea coerenţei corelaţiilor dintre previziunile evoluţiei principalelor agregate (indicatori) macroeconomice.

Agregatele (indicatorii) macroeconomice calculate şi prezentate de către contabilitatea naţională, deşi conţin apreciabile convenţionalisme, sunt utile pentru rezolvarea numeroaselor probleme la care trebuie găsit un răspuns, fapt ce este justificat de diversitatea utilizatorilor acestora, dintre care cei mat reprezentativi sunt: organismele de stat, organismele internaţionale, organismele private, instituţiile de cercetare, firmele şi gospodăriile populaţiei.[28] Fiecare din aceşti utilizatori au atât interese comune, cât şi conflictuale, motiv pentru care agregatele (indicatorii) macroeconomice trebuie să reprezinte, prin conţinut şi metodologia de calcul, un „compromis" care să satisfacă un număr cât mai mare de

[28] Copanu, I.Wagner, P., Mitruţ, C., Sistemul Conturilor Naţionale şi agregatele macroeconomice, Editura AII, Bucureşti, 1994, pag. 22

utilizatori.

6. Contabilitatea previzională se prefigurează la orizont, dorindu-se a fi o ramură a contabilităţii menită să asigure „acoperirea insuficienţelor contabilităţii generale în materie de cunoaştere a perspectivelor întreprinderii"[29].

Contabilitatea previzională vizează cercetări fundamentale şi aplicative privind elaborarea de documente de sinteză contabilă previzionale, cum ar fi:

a) elaborarea trimestrială a situaţiei activului patrimonial realizabil şi disponibil şi a situaţiei pasivului patrimonial exigibil în următoarele trei luni după expirarea semestrului;

b) elaborarea în primele trei luni, de la începerea exerciţiului financiar a unui plan de finanţare previzional şi a unui cont de rezultate previzional, revizuibile în primele trei luni ale celui de-al doilea semestru.

Aceste „documente contabile previzionale" puse la dispoziţia persoanelor care au obligaţia legală şi/sau statutară a gestiunii unităţii patrimoniale (manageri şi cenzori) pot servi drept „ghid" riguros de comensurare a eficacităţii tuturor categoriilor de decizii manageriale şi gestionare.

În fine, dar nu în ultimul rând, tot o ramură a contabilităţii poate fi considerată şi ansamblul cunoştinţelor prezentate în prezenta lucrare, a cărei definire în conţinut şi sferă de cuprindere o lăsăm la latitudinea specialiştilor, a utilizatorilor şi cititorilor. O posibilă denumire a acesteia poate fi **„Bazele teoretice şi metodologice ale contabilităţii".**

13.3. PERSPECTIVELE CONTABILITĂŢII

Apreciem că perspectivele contabilităţii, în calitate de ştiinţă fundamentală şi aplicată sunt legate de răspunsul la întrebarea: „Există un adevăr contabil", la care un reputat specialist francez, Michel Capron, conchide: „putem răspunde sigur negativ"[30].

Cum un demers alternativ la răspunsul specialistului francez este dificil de realizat, ne rezumăm, în principal, la concluziile acestuia, potrivit cărora:

1) „Confruntată cu mediul economic, care se transformă rapid şi în care raporturile sociale sunt mişcătoare, contabilitatea se prezintă într-o situaţie din ce în ce mai dificilă pentru a răspunde funcţiilor ce îi sunt atribuite : mijloc juridic de probă, instrument de control şi dare de seamă, instrument economic de gestiune, element de arbitraj între agenţii economici. Contabilitatea nu este deci numai un instrument, ea este şi un fenomen social traversat de contradicţiile societăţii şi a devenit o miză pentru diferiţii protagonişti sociali, fiecare încercând să profite în funcţie de interesele sale. Produsul pe care-1 furnizează nu poate fi decât rezultatul unui compromis între aşteptări şi exigenţe

.

multiple. Ea nu satisface pe deplin pe toţi reclamanţii, ceea ce ,în ciuda tuturor, nu i-a alterat până acum nici prestigiul şi nici autoritatea"[31].

2) „Organele juridice şi toate părţile interesate în mersul întreprinderii

---

[29] Capron, M.,op.cit.,pag. 64
[30] Capron, M.,op.cit.,pag 156
[31] Capron, M.,op.cit.,pag. 157

recurge la informaţia contabilă ,deoarece este singura sursă care poate furniza imaginea activităţii şi situaţiei sale, plecând de la fluxurile şi masele monetare care, pentru o perioada dată, au interesat-o. Astfel, chiar dacă toţi ştiu precis că această cunoaştere este imperfectă şi uneori înşelătoare, ei trebuie să joace, de voie de nevoie, jocul utilizării sale"[32].

3) „Destinul contabilităţii este legat, în mare parte, dar nu total, de cel al întreprinderii, ale carei responsabilităţi sociale cresc. Deja contabilităţii i se cere să sesizeze operaţiunile activităţilor necomerciale; diversificarea finalităţilor întreprinderilor va tinde să-i ceară punerea în aplicare a unor noi metode de înregistrare şi de analiză pentru a evalua obiectivele până acum neglijate sau ignorate: aspecte sociale, mediul înconjurător ş.a.. Viitorul ei este în funcţie de evoluţia organizării sociale: dincolo de întreprindere, societatea cere evaluarea nevoilor şi resurselor sale naturale şi umane. Mâine, spre exemplu, activitatea domestică va face parte, poate, din preocupările sale. Toate aceste noi câmpuri de investigaţie nu vor întârzia să acţioneze asupra concepţiei sistemului contabil"[33].

4) „În fine, evoluţia sistemului contabil este legată de cea a tehnicii: ca instrument informatic va permite înregistrarea unor cantităţi enorme de date şi combinarea lor în modurile cele mai variate şi mai complexe; va fi curând oferită posibilitatea de a întocmi situaţii financiare diferite, în funcţie de criterii de evaluare distincte. Aceasta va permite o deschidere spre multiple aprecieri care să explice diferitele aspecte ale realităţii economice. Contabilitatea îşi va aduce astfel contribuţia la înfăptuirea democraţiei economice"[34].

În consonanţă cu concluziile specialistului francez Michel Capron. la care ne raliem, considerăm că profesioniştii - contabili români, pot şi trebuie să-şi aducă contribuţia la cercetarea contabilă fundamentală şi aplicativă, pe măsura perspectivelor deschise de reorientarea României spre valorile democraţiilor economico-sociale de tip vest-european, fără a uita că Şcoala contabilă românească are realizări în multe domenii peste cele din care ne inspirăm şi, ca urmare, nu este normal să renunţăm la ele, mai ales la acelea care îşi dovedesc utilitatea.

Întrebări de autoevaluare

1. Diferenţa dintre normare şi nominalizare a contabilităţii.
2. Noţiunea de organizare a contabilităţii.
3. Conţinutul noţiunii de organizare a contabilităţii.
4. Etapele privind organizarea concretă a contabilităţii.
5. Perspectivele contabilităţii.

TESTE DE EVALUARE

Testul nr. 1 de autoevaluare (timp estimat 25 min)

1. Contabilitatea financiară mai este denumită şi: a) contabilitate analitică; b) contabilitate consolidată; c) contabilitate generală.

---

[32] Idem,pag 158
[33] Idem,pag 158-159
[34] Idem,pag 159

2. Contabilitatea previzională are scopul de a: a) elabora documente de sinteză contabilă; b) asigura insuficienţele contabilităţii generale în materie de cunoaştere a perspectivelor întreprinderii; c) fundamenta informaţii între prezent şi viitor.

3. Cele mai reprezentative forme de organizare a contabilităţii sunt: a) centralizată, descentralizată, integrată ăi specializată; b) centralizată, integrată, generală şi specializată; c) centralizată, generală, analitică şi consolidată.

4. Ce noţiune de mai jos nu se confundă cu cea a contabilităţii de gestiune: a) contabilitatea internă; b) contabilitatea conturilor de grup; c) contabilitatea managerială.

5. Conceptul de normalizare a contabilităţii se concretizează sub aspect pragmatic-operativ în 3 curente distincte: a) curentul pragmatic, curentul operativ, curentul pragmatic-operativ; b) curentul pragmatic, curentul operativ, curentul politic; c) curentul pragmatic, curentul politic, curentul pragmatic-politic.

Notă: Fiecare întrebare este notată cu 20 de puncte.

Testul nr. 2 de autoevaluare (timp estimat 25 min)

1. Care sunt tipurile de organisme cu atribuţii în materie de normare-normalizare?

2. Care sunt modalităţile de executare a lucrărilor de contabilitate?

3. De ce contabilitatea de gestiune se mai numeşte şi contabilitate internă, analitică sau managerială?

4. Ce limite referitoare la evidenţă are contabilitatea financiară?

5. Ce este contabilitatea de gestiune a calităţii şi cu ce se deosebeşte de contabilitatea analitică?

Notă: Fiecare întrebare este notată cu 20 de puncte.

Recomandări bibliografice

1. Teaciuc M., Sabău C., Caciuc L., Haţegan C., Bazele contabilităţii, Ediţia a II a revizuită, Editura Eurostampa , Timişoara, 2001

2. Trif V., Bazele contabilităţii, Editura Risoprint, Cluj, 2001

MONOGRAFIE CONTABILĂ RECAPITULATIVĂ

Să se facă analiza contabilă a următoarelor operaţiuni, la sfârşit întocmindu-se şi bilanţul:

1. Se înfiinţează S.C. MaxGrup S.A., producătoare de mobilă, subscriindu-se un capital social de 200.000 lei, format din 2.000 acţiuni a 100 lei/acţiune, subscrise în totalitate.

2. Se varsă contravaloarea acţiunilor de către acţionari, în cont bancar, transformându-se capitalul social subscris nevărsat în capital social subscris vărsat.

3. Societatea achiziţionează o instalaţie ele lucru la un preţ negociat cu furnizorul de 5.000 fără TVA, TVA 19%.

4. Pentru funcţionarea instalaţiei este nevoie de un produs soft pe care îl achiziţionează ele la un furnizor la un preţ negociat cu acesta de 2.000 fără TVA, TVA 19%.

5. Se achită datoria faţa de furnizori dintr-un credit bancar pe termen lung (un an) cu o dobândă de 20% pe an.

6. Se achiziţionează obiecte de inventar la un preţ negociat cu furnizorul de 3.000 fără TVA, TVA 19%.

7. Se dau în uz obiectele de inventar prilej cu care se înregistrează uzura acestora, integral la darea în folosinţă.

8. Se achiziţionează materii prime, (cherestea), la un preţ negociat cu furnizorul de 10.000 fără TVA, TVA 19%.

9. Se achiziţionează materiale auxiliare (lac) la un preţ negociat cu furnizorul de 4.760 inclusiv TVA.

10. Se dau în consum materii prime în valoare de 3.000 lei şi 1/5 din materialele auxiliare.

11. Se obţin produse finite la cost de producţie.

12. Se vând produsele finite obţinute la valoarea de 6.000 lei fără TVA, TVA 19%

13. Se achiziţionează un autocamion la un preţ negociat cu furnizorul de 176.000 lei, inclusiv TVA. Plata contravalorii autocamionului se va face ulterior.

14. Se achiziţionează mărfuri în vederea revânzării, la un preţ negociat cu furnizorul de 6.000 lei fără TVA, TVA 19%.

15. Se prestează cu autocamionul din dotare servicii de transport unor clienţi evaluate la un preţ de 5.000 fără TVA, TVA 19%.

16. Se încasează prin bancă contravaloarea serviciilor prestate clienţilor.

17. Se vând 1/2 din mărfurile achiziţionate la un preţ negociat cu clientul de 9.000 fără TVA, TVA 19%.

18. Se ridică numerar de la bancă 1.500 lei.

19. Se acordă avansuri chenzinale în sumă de 1.400 lei.

20. Se înregistrează statul de plată al salariilor, obligaţia faţă de angajaţi fiind de 3.000 lei.

21. Se achită salariile.

22. Întreprinderea beneficiază ele serviciile de consultanţă ale unui cabinet de expertiză care i le facturează la un tarif negociat fără TVA de 2.000 lei, TVA 19%.

23. Se descarcă gestiunea de produse finite şi mărfurile vândute.

24. Se calculează şi se înregistrează amortizarea:
- instalației de lucru a cărei perioadă de utilizare este de cinci ani;
- softului care are o perioadă de utilizare de doi ani;
- autocamionului care are o perioadă de utilizare de zece ani.
25. Se plăteşte dobânda băncii pentru împrumutul luat.
26. Se regularizează TVA-ul.
27. Se închid conturile de venituri şi cheltuieli.

PLANUL GENERAL DE CONTURI

CLASA l - CONTURI DE CAPITALURI

10. CAPITAL ŞI REZERVE

101. Capital
    - 1011. Capital subscris nevărsat
    - 1012. Capital subscris vărsat
    - 1015. Patrimoniul regiei
    - 1016. Patrimoniul public

104. Prime legate de capital
    - 1041. Prime de emisiune
    - 1042. Prime de fuziune
    - 1043. Prime de aport
    - 1044. Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni

105. Rezerve din reevaluare

106. Rezerve
    - 1061. Rezerve legale
    - 1063. Rezerve statutare sau contractuale
    - 1064. Rezerve de valoare justă
    - 1065. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reeevaluare
    - 1068. Alte rezerve

107. Rezerve din conversie

108. Interese minoritare
    - 1081. Interese minoritare – rezultatul exercițiului financiar
    - 1082. Interese minoritare – alte capitaluri proprii

109. Acțiuni proprii
    - 1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt
    - 1092. Acțiuni proprii deținute pe termen lung

11. REZULTATUL REPORTAT

117. Rezultatul reportat
    - 1171. (…)reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită
    - 1172. (…)provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS-urilor, mai ales IAS 29 (cont de lichidare)
    - 1171. (…)provenit din corectarea erorilor contabile
    - 1171. (…)provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE

12. REZULTATUL EXERCIȚIULUI

121. Profit si pierdere

129. Repartizarea profirului

13. SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII

131. Subvenții guvernamentale pentru investiții

132. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții

133. Donații pentru investiții

134. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor

138. Alte sume primite ca subvenții pentru investiții

15. PROVIZIOANE

151. Provizioane

1511. Provizioane pentru litigii

1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților

1513. Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea (ct de lichidare)

1514. Provizioane pentru restructurare

1515. Provizioane pentru pensii şi obligații similare

1516. Provizioane pentru impozite

1518. Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

16. ÎMPRUMUTURI ŞI DATORE ASIMILATE

161 Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni

1614 Împrumuturi externe (...) garantate de stat

1615 Împrumuturi externe (...) garantate de bănci

1617 Împrumuturi interne (...) garantate de stat

1618 Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni

162 Credite bancare pe termen lung

1621 Credite bancare (...)

1622 Credite bancare (...) nerambursate la scadență

1623 Credite externe guvernamentale

1624 Credite bancare externe garantate de stat

1625 Credite bancare externe garantate de bănci

1626 Credite de la trezoreria statului

1627 Credite bancare interne garantate de stat

166 Datorii ce privesc imobilizările financiare

1661 Datorii față de entitățile afiliate

1663 Datorii față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare

167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate

168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate

1681 (…) împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni

1682 (...) creditelor bancare pe termen lung

1685 (...) datoriilor față de entitățile afiliate

1686 (...) datoriilor față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare

1687 (...) altor împrumuturi şi datorii asimilate

169 Prime privind rambursarea obligațiunilor

CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE

201. Cheltuieli de constituire

203. Cheltuieli de dezvoltare

205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare

207. Fond comercial

2071 Fond comercial pozitiv

2072 Fond comercial negativ

208. Alte imobilizări necorporale

21. IMOBILIZĂRI CORPORALE

211. Terenuri şi amenajări de terenuri

2111. Terenuri
2112. Amenajări de terenuri
212. Construcții
213. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații
2131. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)
2132. Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare
2133. Mijloace de transport
2134. Animale şi plantații
214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale

23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS ŞI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI

231. Imobilizări corporale în curs de execuție
232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale
233. Imobilizări necorporale în curs de execuție
234. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE

261 Acțiuni deținute la entitățile afiliate
263 Interese de participare
264 Titluri puse în echivalență
265 Alte titluri imobilizate
267 Creanțe imobilizate
2671 Sume datorate de entitățile afiliate
2672 Dobânda aferentă sumelor... (din cont 2671)
2673 Creanțe legate de interesele de participare
2674 Dobânda aferentă creanțelor... (din cont 2673)
2675 Împrumuturi acordate pe termen lung
2676 Dobânda aferentă împrumuturilor... (din cont 2675)
2678 Alte creanțe imobilizate
2679 Dobânzi aferente altor creanțe ... (din cont 2678)
269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
2691 (...) privind acțiunile deținute la entitățile afiliate
2692 (...) privind interesele de participare
2693 (...) pentru alte imobilizări financiare

28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE

280. Amortizări privind imobilizările necorporale
2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcii comerciale şi altor drepturi şi valori similare
2807. Amortizarea fondului comercial
2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale
281. Amortizări privind imobilizările corporale
2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri
2812. Amortizarea construcțiilor
2813. Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalei şi plantațiilor
2814. Amortizarea altor imobilizări corporale

29. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR

290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
    2903 (...) cheltuielilor de dezvoltare
    2905 (...) concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare
    2907 (...) fondului comercial
    2908 (...) altor imobilizări necorporale

291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale
    2911 (...) terenurilor şi amenajărilor de terenuri
    2912 (...) construcţiilor
    2913 (...) instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor
    2914 (...) altor imobilizări corporale

293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie
    2931 (...) imobilizărilor corporale în curs de execuţie
    2933 (...) imobilizărilor necorporale în curs de execuţie

296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
    2961 (...) a acţiunilor deţinute la entităţi afiliate
    2962 (...) a intereselor de participare
    2963 (...) a altor titluri imobilizate
    2964 (...) a sumelor datorate de entităţile afiliate
    2965 (...) a creanţelor legate de interesele de participare
    2966 (...) a împrumuturilor acordate pe termen lung
    2968 (...) a altor creanţe imobilizate

CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

30. STOCURI DE MATERII PRIME ŞI MATERIALE

301. Materii prime
302. Materiale consumabile
    3021. Materiale auxiliare
    3022. Combustibili
    3023. Materiale pentru ambalat
    3024. Piese de schimb
    3025. Seminţe şi materiale de plantat
    3026. Furaje
    3028. Alte materiale consumabile
303. Materiale de natura obiectelor de inventar
308. Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale

33. PRODUCŢIA. ÎN CURS DE EXECUŢIE

331. Produse în curs de execuţie
332. Lucrări şi servicii în curs de execuţie

34. PRODUSE

341. Semifabricate
345. Produse finite
346. Produse reziduale
348. Diferenţe de preţ la produse

35. STOCURI AFLATE LA TERȚI

351. Materii şi materiale aflate la terți
354. Produse aflate la terți
356. Animale aflate la terți
357. Mărfuri aflate la terți
358. Ambalaje aflate la terți

36. ANIMALE

361. Animale şi păsări
368. Diferențe de preț la animale şi păsări

37. MĂRFURI

371. Mărfuri
378. Diferențe de preț la mărfuri

38. AMBALAJE

381. Ambalaje
388. Diferențe de preț la ambalaje

39.AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime
392. Ajustări pentru deprecierea materialelor
    3921. (…) materialelor consumabile
    3922. (…) materialelor de natura obiectelor de inventar
393. Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție
394. Ajustări pentru deprecierea produselor
    3941 Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor
    3945 Ajustări pentru deprecierea produselor finite
    3946 Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale
395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
    3951 (...) materiilor prime şi materialelor aflate la terți
    3952 (...) semifabricatelor aflate la terți
    3953 (...) produselor finite aflate la terți
    3954 (...) produselor reziduale aflate la terți
    3956 (...) animalelor aflate la terți
    3957 (...) mărfurilor aflate la terți
    3958 (...) ambalajelor aflate la terți
396. Ajustări pentru deprecierea animalelor
397. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor
398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI

40. FURNIZORI ŞI CONTURI ASLMILATE

401. Furnizori
403. Efecte de plătit
404. Furnizori de imobilizări
405. Efecte de plătit pentru imobilizări
408. Furnizori - facturi nesosite
409. Furnizori - debitori
    4091. (…) pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
    4092. (…) pentru prestări de servicii si executări de lucrări

41. CLIENȚI ŞI CONTURI ASIMILATE

411. Clienți
- 4111. Clienți .
- 4118. Clienți incerți sau în litigiu

413. Efecte de primit de la clienți

418. Clienți - facturi de întocmit

419. Clienți - creditori

42. PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE

421. Personal r salarii datorate

423. Personal - ajutoare materiale datorate

424. Prime reprezentând participarea personalului la profit

425. Avansuri acordate personalului

426. Drepturi de personal neridicate

427. Rețineri din salarii datorate terților

428. Alte datorii si creanțe în legătură cu personalul
- 4281. Alte datorii în legătură cu personalul
- 4282. Alte creanțe în legătură cu personalul

43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE

431. Asigurări sociale
- 4311. Contribuția unității la asigurările sociale
- 4312. Contribuția personalului la asigurările sociale
- 4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
- 4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate

437. Ajutor de şomaj
- 4371. Contribuția unității la fondul de şomaj
- 4372. Contribuția personalului la fondul de şomaj

438. Alte datorii şi creanțe sociale
- 4381. Alte datorii sociale
- 4382. Alte creanțe sociale

44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE

441. Impozitul pe profit/venit
- 4411 Impozitul pe profit
- 4418 Impozitul pe venit (se utilizează de către microîntreprinderi)

442. Taxa pe valoarea adăugată
- 4423. T.V.A. de plată
- 4424. T.V.A. de recuperat
- 4426. T.V.A. deductibilă
- 4427. T.V.A. colectată
- 4428. T.V.A. neexigibilă

444. Impozitul pe venituri de natura salariilor

445. Subvenții
- 4451 Subvenții guvernamentale
- 4452 împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții
- 4458 Alte sume primite cu caracter de subvenții

446. Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
447. Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate
448. Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
    4481. Alte datorii faţă de bugetul statului
    4482. Alte creanţe privind bugetul statului

45. GRUP ŞI ASOCIAŢI

451. Decontări în cadrul grupului
    4511. Decontări în cadrul grupului
    4518. Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
453. Decontări privind interesele de participare
    4531. Decontări privind interesele de participare
    4538. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare
455. Sume datorate asociaţilor
    4551. Asociaţi - conturi curente
    4558. Asociaţi - dobânzi la conturi curente
456. Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul
457. Dividende de plată
458. Decontări din operaţii în participare
    4581. Decontări din operaţii în participaţie-pasiv
    4582. Decontări din operaţii în participatie-activ

46. DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI

461. Debitori diverşi
462. Creditori diverşi

47. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE

471. Cheltuieli înregistrate în avans
472. Venituri înregistrate în avans
473. Decontări din operaţii în curs de clarificare

48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII

481. Decontări între unitate şi subunităţi
482. Decontări între subunităţi

49. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR

491. Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi
495. Ajustări pentru deprecierea creanţelor - decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii
496. Ajustări pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

50. INVESTIŢII FINANCIARE PE TERMEN SCURT

501. Acţiuni deţinute la entităţi afiliate
505. Obligaţiuni emise şi răscumpărate
506. Obligaţiuni
508. Alte investiţii financiare pe termen scurt si creanţe asimilate
    5081. Alte titluri de plasament
    5088. Dobânzi la obligaţiuni si titluri de plasament
509. Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt
    5091. (…) pt acţiunile deţinute la entităţile afiliate
    5092. (…) pt alte investiţii pe termen scurt

51. CONTURI LA BĂNCI

511. Valori de încasat
    - 5112. Cecuri de încasat
    - 5113. Efecte de încasat
    - 5114. Efecte remise spre scontare

512. Conturi curente la bănci
    - 5121. Conturi la bănci în lei
    - 5124. Conturi la bănci în valută
    - 5125. Sume în curs de decontare

518. Dobânzi
    - 5186. Dobânzi de plătit
    - 5187. Dobânzi de încasat

519. Credite bancare pe termen scurt
    - 5191. Credite bancare pe termen scurt
    - 5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
    - 5193. Credite externe guvernamentale
    - 5194. Credite externe garantate de stat
    - 5195. Credite externe garantate de bănci
    - 5196. Credite de la trezoreria statului
    - 5197. Credite interne garantate de stat
    - 5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

53. CASA

531. Casa
    - 5311. Casa în lei
    - 5314. Casa în valută

532. Alte valori
    - 5321. Timbre fiscale ți poştale
    - 5322. Bilete de tratament şi odihnă
    - 5323. Tichete şi bilete de călătorie
    - 5328. Alte valori

54. ACREDITIVE

541. Acreditive
    - 5411. Acreditive în lei
    - 5412. Acreditive în valută

542. Avansuri de trezorerie (inclusiv sumele acordate pe carduri)

58. VIRAMENTE INTERNE

581. Viramente interne

59. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE

591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități afiliate

595 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise şi răscumpărate

596. Ajustări pentru deprecierea obligaţiunilor

598. Ajustări pentru deprecierea altor investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE

601. Cheltuieli cu materiile prime
602. Cheltuieli cu materialele consumabile
    6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
    6022. Cheltuieli privind combustibilul
    6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
    6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
    6025. Cheltuieli privind semințele şi materialele de plantat
    6026. Cheltuieli privind furajele
    6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604. Cheltuieli privind materialele nestocate
605. Cheltuieli privind energia şi apa
606. Cheltuieli privind animalele si păsările
607. Cheltuieli privind mărfurile
608. Cheltuieli privind ambalajele

61. CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI

611. Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile
612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile
613. Cheltuieli cu primele de asigurare
614. Cheltuieli ca studiile şi cercetările

62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI

621. Cheltuieli cu colaboratorii
622. Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
623. Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
624. Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal
625. Cheltuieli cu deplasări, detașări şi transferări
626. Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații
627. Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE

635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

64. CHELTUIELI CU PERSONALUL

641. Cheltuieli cu salariile personalului
642. Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților
645. Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială
    6451. Contribuția unității la asigurările sociale
    6452. Contribuția unității pentru ajutorul de şomaj
    6453. Contribuția angajatorului pentru asig sociale de sănătate
    6458. Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială

65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

654. Pierderi din creanțe şi debitori diverşi
658. Alte cheltuieli de exploatare
    6581. Despăgubiri, amenzi şi penalități
    6582. Donații şi subvenții acordate
    6583. Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital
    6588. Alte cheltuieli de exploatare

66. CHELTUIELI FINANCIARE

663. Pierderi din creanțe legale de participații
664. Cheltuieli privind investițiile financiare cedate
    6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
    6642. Pierderi privind investițiile financiare pe termen scurt cedate
665. Cheltuieli din diferențe de curs valutar
666. Cheltuieli privind dobânzile
667. Cheltuieli privind sconturile acordate
668. Alte cheltuieli financiare

67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE

671. Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare

68. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ŞI PROVIZIOANELE

681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările
    6811. (…) privind amortizarea imobilizărilor
    6812. (…) privind provizioanele
    6813. (…) privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
    6814. (…) privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
686. Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele
    6863. (…) privind ajustările pentru pierderea de valoare imobilizărilor financiare
    6864. (…) privind ajustările pentru pierderea de valoare activelor circulante
    6868. (…) privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor

69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE

691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
698. Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI

70. CIFRA DE AFACERI

701. Venituri din vânzarea produselor finite
702. Venituri din vânzarea semifabricatelor
703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
704. Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705. Venituri din studii şi cercetări
706. Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii
707. Venituri din vânzarea mărfurilor
708. Venituri din activități diverse

71. VARIAȚIA STOCURILOR

711. Variația stocurilor

72. VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI

721. Venituri din producția de imobilizări necorporale
722. Venituri din producția de imobilizări corporale

74. VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE

741. Venituri din subvenții de exploatare
    7411. (…) aferente cifrei de afaceri
    7412. (…) pt materii prime şi materiale consumabile

7413. (…) pt. alte cheltuieli externe
7414. (…) pt. plata personalului
7415. (…) pt. asigurări şi protecţia socială
7416. (…) pt. alte cheltuieli de exploatare
7417. (…) aferente altor venituri
7418. (…) pt. dobânda datorată

75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754. Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi
758. Alte venituri din exploatare
7581. Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi
7582. Venituri din donaţii şi subvenţii primite
7583. Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital
7584. Venituri din subvenţii pentru investiţii
7588. Alte venituri din exploatare

76. VENITURI FINANCIARE

761. Venituri din imobilizări financiare
7611. Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate
7613. Venituri din interese de participare
762. Venituri din investiţii financiare pe termen scurt
763. Venituri din creanţe imobilizate
764. Venituri din investiţii financiare cedate
7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
7642. Câştiguri din investiţii financiare pe termen scurt cedate
765. Venituri din diferenţe de curs valutar
766. Venituri din dobânzi
767. Venituri din sconturi obţinute
768. Alte venituri financiare

77. VENITURI EXTRAORDINARE

771. Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare

78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA ŞI PIERDEREA DE VALOARE

781. Venituri din provizioane privind şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare
7812. Venituri din provizioane
7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
7815. Venituri din fondul comercial negativ
786. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare
7863. (…) a imobilizărilor financiare
7864. (…) a activelor circulante

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

80. CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI

801. Angajamente acordate
8011. Giruri şi garanţii acordate
8018. Alte angajamente acordate
802. Angajamente primite
8021. Giruri şi garanţii primite

8028. Alte angajamente primite

803. Alte conturi în afara bilanțului

8031. Imobilizări corporale luate cu chirie

8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare

8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie

8034. Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare

8036. Redevență, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate

8037. Efecte scontate neajunse la scadență

8038. Alte valori în afara bilanțului

804. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe

8045. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe

805. Dobânzi aferente contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, neajunse la scadență

8051. Dobânzi de plătit

8052. Dobânzi de încasat

89. BILANȚ

891. Bilanț de deschidere

892. Bilanț de închidere

BIBLIOGRAFIE

1. Feleagă N., Ionaşcu I., Tratat de contabilitate financiară, vol. II, Editura Economică, Bucureşti,1998, p.11-32.
2. Ristea M., Noul sistem contabil din România, Editura Cartimex, Bucureşti, 1994, p. 313-315.
3. Teaciuc M., Sabău C., Caciuc L., Haţegan C., Bazele contabilităţii, Ediţia a II a revizuită, Editura Eurostampa , Timişoara, 2001
4. Trif V., Bazele contabilităţii, Editura Risoprint, Cluj, 2001
5. Sabău C., "Contabilitatea întreprinderii", Editura Eurobit, Timişoara, 1995.
6. Scutaru D., Contabilitate pentru începători, Editura Economică, Bucureşti, 1995
7. *** Legea contabilităţii nr. 82 din 24 decembrie 1991, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 48 din 27 dec. 1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 48 din 14 ianuarie 2005.
8. *** Reglementări contabile pentru agenţii economici, Ministerul Finanţelor, Editura Economică, Bucureşti 2002, p. 39-40.
9. *** Ordonanţa Guvernului nr. 94 din 29 ian. 2001, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 85 din 20 febr. 2001.
10. *** Ministerul Finanţelor, "Norme metodologice pentru întocmirea şi utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă şi modelele acestora", Editura Economică, Bucureşti, 1998.